



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **M. N.**, zastoupeným Milanem Greplem, daňovým poradcem, se sídlem Mratín, Mírovce, Třeboradická 49, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 12. 6. 2009 domáhala vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne ze dne 31. 3. 2009, č. j. 457/09-1102-703207, jemu předcházejí rozhodnutí Finančního úřadu v Telči (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 9. 2008, č. j. 19009/08/317970/5132, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení. Rozhodnutím žalovaného ve spojení s jeho opravným rozhodnutím ze dne 16. 4. 2009, č. j. 6256/09-1102-703207, bylo změněno

rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 98.896,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 19.779,- Kč, ve výrokové části tak, že dodatečně byl stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 159.813,- Kč, dodatečně byla vyměřena daň ve výši 33.039,- Kč a současně sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 6.607,- Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobu odůvodnila tím, že rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonné, neboť žalovaný se v řízení o odvolání nevypořádal se všemi důkazními prostředky předkládanými žalobkyní v průběhu daňové kontroly a s důvody uvedenými v odvolání; rovněž správce daně postupoval v daňovém řízení v rozporu se zákonem. Uplatněné žalobní námitky soud shrnul pro přehlednost a uchopitelnost jejich vypořádání do čtyř žalobních bodů.

[3] V úvodním žalobním bodu žalobkyně namítla, že správce daně prováděl výslech svědků písemnou formou, tedy postupoval v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Tímto úmyslným obcházením zákona o správě daní a poplatků se snažil zastříti skutečný právní stav – výslech svědků právě uplatněním ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků, a tím znemožnil právo žalobkyně účastnit se výslechu svědků a klást jim otázky.

[4] V druhém žalobním bodu poukázala na chybný postup správce daně, který spatřuje v přeřazení příjmů a výdajů na chov psů, koček, koní, papoušků, holubů, králíků a drůbeže z ustanovení § 7 do ustanovení § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně a žalovaný se opírali o ustanovení pokynu Ministerstva financí č. D-190. Tento pokyn není závaznou právní normou a ani ji nemůže nahrazovat. Tímto pokynem se musí řídit pouze podřízené složky ministerstvu financí, nikoliv však daňový subjekt. Tento pokyn je pouze jedním z možných výkladů k problematice uvedené v zákoně o daních z příjmů, avšak je to jen a pouze výklad ministerstva financí a nemůže nahrazovat to, co v zákoně zákonodárce neuvádí, byť by třeba uvést chtěl.

[5] Ve třetím žalobním bodu uvedla, že správce daně jednal v rozporu s ustanovením § 12 odst. 2 a násl. zákona o správě daní a poplatků, neboť nese-psal z místních šetření u žalobkyně protokol. Podle ustanovení § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků byl správce daně povinen sepsat o šetření protokol, neboť bylo nutné, aby tento protokol podepsali podle ustanovení § 12 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků všechny zúčastněné osoby. Tím by bylo nade vší pochybnosti jasné, že žalobkyně splnila veškeré jí uložené povinnosti správcem daně ohledně jí uváděných a tvrzených skutečností. Tím, že správce daně nesplnil svou povinnost a nese-psal uvedený protokol, došlo k tomu, že si nemohl pamatovat vše, co při místních šetřeních zjistil a tedy následně stále zatěžoval daňový subjekt a mátl ho dalšími výzvami

k předkládání a doložení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně má za to, že v rámci místních šetření předložila správci daně veškeré jím požadované důkazní prostředky a podal veškerá vysvětlení, přičemž při dalších výzvách správce daně pouze doplnil to, co při místních šetřeních nestačil předložit.

[6] V čtvrtém žalobním bodu namítla, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu se zákonem, neboť svojí činností porušili ustanovení § 48 odst. 1 a ustanovení § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jde o zásadu dvojinstančnosti řízení, která předpokládá a požaduje, aby žádný pracovník správce daně nebyl účasten daňového řízení v obou stupních, a to i v případě, kdy jsou pracovníci správce daně z příkazu odvolacího orgánu pověřeni řízením doplnit. Jak vyplývá ze spisu, účastnila se daňového řízení prvního stupně, tak odvolacího, pracovnice správce daně Ing. M. Š. – viz výzva ze dne 10. 11. 2008, č. j. 22450/08/317930/4138.

III. Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Zdůraznil, že s právním názorem žalobkyně uvedeným v žalobě nesouhlasí, plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a také na rozhodnutí Ministerstva financí ČR – Ústředního finančního a daňového ředitelství, ze dne 30. 12. 2010, č. j. 39/79 713/2009-392, kterým nebylo povoleno přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.

[8] K žalobkyní uplatněným žalobním bodům zejména zdůraznil, že důvodem neuznání výdajů žalobkyně byla skutečnost, že žalobkyně v rámci daňové kontroly ani následného odvolacího řízení neprokázala svá tvrzení, že zvířata chová na chov nebo jako zvířata užitková. Důkazní břemeno v tomto případě nese daňový subjekt, neboť ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ukládá povinnost daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Tuto povinnost nelze přenášet na správce daně. V rámci daňového řízení byla žalobkyně v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyzvána k prokázání skutečností, které sama uvedla v daňovém přiznání. Tyto skutečnosti však řádně neprokázala.

[9] K námitce žalobkyně týkající se nezákonného výsledku pacientů, který měl správce daně provádět na podkladě doloženého seznamu nových pacientů, žalovaný uvedl, že správce daně v rámci doplněného odvolacího řízení písemně obeslal 19 náhodně vybraných pacientů z předloženého seznamu. Vzhledem k tomu, že někteří pacienti potvrdili, že obdrželi tužku, igelitovou tašku nebo hrníček, žalovaný částku uplatněnou žalobkyní ponechal ve výdajích v roce 2006. Správce daně zde postupoval v souladu se zákonem a využil zákonné možnosti dané ustanovením § 34 zákona o správě daní a poplatků a za součinnosti třetích osob si tyto informace obstaral.

[10] Dále žalovaný zdůraznil, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně měla v průběhu daňové kontroly a následného odvolacího řízení dostatek možností

doložit důkazní materiál, kterým by prokázala svá tvrzení. Manžel žalobkyně tvrdil skutečnosti, které v průběhu následného řízení v závislosti na tom, jak toto tvrzení obstálo u správce daně, měnil. Například k provozování hipoterapie do protokolu tvrdil, že příslušnou odbornost k provozování této metody má jeho manželka, tedy žalobkyně. Poté, co správce daně neuznal předložená osvědčení, neboť se nejednalo o doklad absolvování specializace v dané oblasti, uvedl, že se nejednalo o hipoterapii jako takovou, ale o navázání kontaktu s malými a handicapovanými pacienty a že se jedná o doplňkovou činnost k chovu. O myslivosti a upotřebitelnosti psů jsou uváděny skutečnosti o pronájmech psů k lovu v rámci mysliveckého sdružení až v průběhu odvolacího řízení, a to bez jediného doloženého důkazu. Veškeré skutečnosti uváděné žalobkyní buď v žalobě nebo i v průběhu daňového řízení jsou pouhým obsáhlým tvrzením bez jediného konkrétně doloženého důkazního prostředku.

III. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[11] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné rámcově zdůraznit následující skutečnosti.

[12] Dne 18. 6. 2007 podala žalobkyně u správce daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 348,- Kč s tím, že je spolupracující osobou podle ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů s manželem MUDr. F. N. (dále jen „manžel žalobkyně“) s podílem na příjmech a výdajích ve výši 50%.

[13] Z protokolu o ústním jednání ze dne 9. 11. 2007, č. j. 21200/07/317930/7928, vyplývá, že správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

[14] Protokol o ústním jednání ze dne 23. 7. 2008, č. j. 16810/08/317930/7928, prokazuje, že zástupce žalobkyně byl správcem daně seznámen s výsledky daňové kontroly a byla s ním projednána zpráva o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, č. j. 12959/08/317930/7928. V rámci prováděné kontroly za rok 2006 správce daně z předložené daňové evidence účetnictví zjistil, že manžel žalobkyně uplatnil do daňově účinných výdajů celkovou částku ve výši 381.468,- Kč v souvislosti s chovem psů, koček, holubů, drůbeže, papoušků a koní. Správce daně dospěl k závěru, že tyto výdaje souvisí s nahodilým příjmem manžela žalobkyně a budou tedy uvedeny v § 10 zákona o daních z příjmů. Výdaje související s příjmy uvedené v § 7 zákona o daních z příjmů snížil o částku ve výši 381.468,- Kč a v § 10 zákona o daních z příjmů výdaje zvýšil o částku 381.468,- Kč. Vzhledem k tomu, že manžel žalobkyně rozdělil svoje příjmy a výdaje podle ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů na svoji spolupracující manželku – žalobkyni ve výši 50% příjmů a 50% výdajů, příjmy připadající na spolupracující manželku zvýšil o částku ve výši 22.930,- Kč a výdaje připadající na spolupracující manželku snížil o částku ve výši 489.528,- Kč.

[15] Z protokolu o ústním jednání ze dne 28. 8. 2008, č. j. 17787/08/317930/7928, vyplývá, že správce daně se zástupcem žalobkyně projednal změnu základu daně a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Údaj uvedený na řádku č. 109 (část příjmů, která připadla na žalobkyni jako na spolupracující osobu podle ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů) snížil o částku ve výši 215.822,- Kč. Údaj uvedený na řádku č. 110 (část výdajů, která připadla na žalobkyni jako na spolupracující osobu podle ustanovení § 13 zákona o daních z příjmů) snížil o částku ve výši 650.574,- Kč.

[16] Dne 4. 9. 2008 vydal správce daně na základě výsledků provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 dodatečný platební výměr č. j. 19009/08/317970/5132, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil daň ve výši 98.896,- Kč a současně sdělil penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 19.779,- Kč.

[17] Rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 3. 2009, č. j. 457/09-1102-703207, ve spojení s jeho opravným rozhodnutím ze dne 16. 4. 2009, č. j. 6256/09-1102-703207, bylo změněno rozhodnutí správce daně ve výrokové části tak, že žalobkyni byl dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 159.813,- Kč, dodatečně byla vyměřena daň ve výši 33.039,- Kč a současně sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 6.607,- Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že: „... manželé N. svoji soukromou zálibu (ať už v souvislosti s myslivostí a loveckými psy, chovem koček, jezdeckvím a chovem koní) se snažili uplatněním veškerých výdajů souvisejících s chovem zvířat do daňově účinných výdajů zmírnit a optimalizovat svoji celkovou daňovou povinnost v rámci ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, v souvislosti s příjmy z provozování lékařské praxe zubního lékaře. Odvolací orgán proto rozhodl shodně se správcem daně I. stupně tak, že uplatněný výdaj v celkové výši 381.468,- Kč v souvislosti s výdaji na psy, kočky, holuby, drůbež, papoušky a koně (krmení, veterinární činnost, ustájení zvířat, nákup zvířat, odpisy, různé poplatky apod.) neuznává jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. Druhé části odvolání daňového subjektu ohledně neuznané částky ve výši 592.620,- Kč za nákup reklamních předmětů včetně grafických návrhů od společnosti ABAREV s.r.o., Brno odvolací orgán vyhovuje a uznává částku 592.620,- Kč do výdajů daňově uznatelných.“). Rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 15. 4. 2009 a opravné rozhodnutí dne 17. 4. 2009.

[18] Rozhodnutím Ministerstva financí, Ústředního finančního a daňového ředitelství (dále jen „Ministerstvo financí“), ze dne 30. 12. 2010, č. j. 39/79 713/2009-392, bylo k žádosti žalobkyně rozhodnuto tak, že přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č. j. 457/09-1102-703207 se nepovoluje. Ministerstvo financí po prostudování spisového materiálu dospělo k závěru, že daňový subjekt nedoložil žádný důkazní prostředek prokazující jeho tvrzení, že výdaje, které si uplatnil do daňově účinných, spadají pod příjmy z provozování zemědělské činnosti – chov sportovních koní ani pod příjmy z provozování živnosti – chov holubů, papoušků, koček a psů,

neboť daňový subjekt žádných příjmů nedosáhl a ani nedoložil důkazní prostředek o tom, že by fakticky vyvíjel nějakou činnost v této oblasti. Veškeré uváděné skutečnosti jsou pouhým obsáhlým tvrzením bez jediného konkrétně doloženého důkazního prostředku.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[19] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

[20] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobkyně uplatnila v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Procesním právním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon o správě daní a poplatků. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V rámci nařízeného soudního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

[21] Úvodní žalobní bod namítající nesprávnost postupu správce daně, který prováděl výslech svědků písemnou formou, tedy postupoval dle názoru žalobkyně v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, soud důvodným neshledal. Z obsahu daňového spisu vyplynulo, že žalovaný uložil dne 24. 10. 2008 správci daně v rámci doplnění odvolacího řízení doplnit výsledky daňového řízení k odvolání manžela žalobkyně a žalobkyně jako spolupracující osoby mj., aby v souvislosti s reklamními předměty námátkou vyzval některé pacienty manžela žalobkyně (dle předložené evidence nových pacientů), zda jejich registrace byla uskutečněna na podkladě obdrženého reklamního předmětu a kde tyto předměty obdrželi.

[22] Správce daně proto vyzval dne 19. 11. 2008 postupem podle ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků k součinnosti třetí osoby, konkrétně 19 náhodně vybraných pacientů manžela žalobkyně z jím předloženého seznamu a požádal je o poskytnutí informací v souvislosti s uplatněným výdajem manžela žalobkyně na reklamní předměty. Následně byly podané informace vyhodnoceny a použity jako důkazní prostředek. V přezkoumávaném případě výslech svědků prováděn nebyl, tudíž k žalobkyniní namítanému porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ani dojít nemohlo. V procesním postupu správce daně soud žalobkyniní tvrzené porušení jejích procesních práv neshledal. Navíc daňová kontrola je ve své podstatě řízením důkazním, přičemž žalobkyni ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tíží břemeno důkazní.

[23] Ani v pořadí třetí žalobní bod vystavěný na námitce chybného postupu správce daně, který přeřadil příjmy a výdaje na chov psů, koček, koní, papoušků,

holubů, králíků a drůbeže z ustanovení § 7 do ustanovení § 10 zákona daních z příjmů, a to za použití metodického pokynu Ministerstva financí č. D-190, nepovažuje soud za důvodný.

[24] Manžel žalobkyně správci daně do protokolu o ústním jednání dne 10. 12. 2007, č. j. 21621/07/317930/7928, k uplatněným výdajům na koně, psy, kočky, drůbež, králíky, holuby a papoušky zejména uvedl, že tyto souvisí s jeho podnikatelkou činností. V roce 2006 měl v evidenci 2 koně, tito byli určeni k provozu ordinace, konkrétně pro retardované pacienty, zejména děti. Jedná se o hipoterapii jako léčebnou metodu, kterou prováděla jeho manželka. Vzhledem k tomu, že se jedná o chovné koně je v příjmech zahrnutá dotace na chov. Dále měl 10 kusů chovných psů (4 kusy výmarský ohař, 3 kusy pointer, 1 kus porcelaine a 2 kusy jezevčík). Psi byli určeni k chovu, ke krytí a provozování lovecké upotřebitelnosti dle zákona o myslivosti. Příjmy k této činnosti v roce 2006 neměl. Dále měl 1 chovný pár koček – Ruská modrá. Příjmy z této činnosti neměl. Drůbež, králíci a holubi složili k výcviku aportů loveckých psů (atrapa pernaté a srstnaté zvěře – nahrazují tuto zvěř). Dále měl 1 pár papoušků (amazon kubánský) umístěný v čekárně ordinace a sloužící k zabavení hlavně dětských pacientů, kterých má v evidenci 1.500. Nebyli určeni k chovu.

[25] V rámci vypořádání této námitky, soud především zdůrazňuje, že pojem podnikání je obecně definován v ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku (dále jen „obchodní zákoník“) jako soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Takto obecně vymezený pojem podnikání je širší, než pojem živnostenského podnikání ve smyslu ustanovení § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon - dále jen „živnostenský zákon“), podle něhož živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem. Podnikání ve smyslu obchodního zákoníku je tedy co do rozsahu širší než pojem „živnost“ podle živnostenského zákona. Zahrnuje vedle živností i činnosti prováděné na základě oprávnění podle jiných předpisů a provozování zemědělské výroby fyzickou osobou zapsanou do evidence podle zvláštního předpisu, pokud jsou u takových činností splněny uvedené znaky podnikání.

[26] Je skutečností, že manžel žalobkyně správci daně doložil oznámení Obecního úřadu Markvartice ze dne 26. 3. 1997 o svém zápisu do evidence samostatně hospodařících rolníků s převažujícím předmětem činnosti zemědělská výroba a návazně osvědčení Městského úřadu Telč ze dne 4. 5. 2005 o zápisu do evidence zemědělského podnikatele podle ustanovení § 2f odst. 6 zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství (dále jen „zákon o zemědělství“) se zaměřením zemědělské výroby: a) rostlinná výroba, b) živočišná výroba, c) produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického materiálu, pokud jde o zvířata uvedená v písm. b), d) výroba osiv a sadby, školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin, e) úprava, zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské výroby včetně výroby potravin z ní, f) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše na pozemcích

vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu. Ovšem s účinností od 1. 1. 2001 bylo třeba podle ustanovení § 73a odst. 1 živnostenského zákona v návaznosti na nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým byl stanoven seznam oborů živností volných, k provozování chovu domácích a zoologických zvířat a s tím souvisejících služeb disponovat živnostenským oprávněním v tomto oboru. Živnostenský list s předmětem podnikání chov domácích a zoologických zvířat a poskytování souvisejících služeb byl manžel žalobkyně vystaven Městským úřadem v Telči až dne 11. 12. 2007. Dále pak k tvrzenému výkonu hipoterapie jako léčebné metody žalobkyně ani manžel žalobkyně nedisponovali rozhodnutím o registraci nestátního zdravotnického zařízení v tomto oboru ani živnostenským oprávněním v oboru vázané živnosti.

[27] V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že manžel žalobkyně a žalobkyně jako spolupracující osoba ve zdaňovacím období 2004 vykonávali předmětné činnosti bez potřebných živnostenských či jiných veřejnoprávních oprávnění. Dále bylo prokázáno, že manžel žalobkyně pro podnikání v zemědělství podle zákona o zemědělství nesplňoval podmínku soustavnosti. Neprokáali totiž ekonomický efekt vynaložených nákladů s touto jejich tvrzenou podnikatelskou činností, neboť právě podmínka soustavnosti při provozování činnosti bez živnostenského oprávnění představuje dělicí kritérium mezi daňovým režimem podle ustanovení § 7 a daňovým režimem podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. Zatímco absence příslušného oprávnění k podnikání ve sféře soukromého práva nemá vliv na platnost soukromoprávního úkonu, ve sféře práva veřejného, tedy i práva daňového, chování contra legem má zvláštní dopady. Nelze totiž stejná nebo dokonce větší daňová zvýhodnění přiznat těm subjektům, kteří právní předpisy porušují oproti těm, kteří právní předpisy respektují.

[28] Podle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro přezkoumávané zdaňovací období), příjmy z podnikání jsou 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 ze zisku.

[29] Podle ustanovení § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména a) příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem).

[30] Podle ustanovení § 10 odst. 4 věta první a druhá zákona o daních z příjmů, základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

[31] Podle ustanovení § 13 věta první zákona o daních z příjmů, příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a

odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce.

[32] Ve zdaňovacím období roku 2006 manžel žalobkyně ve své daňové evidenci vykázal výdaje na zvířata ve výši 381.468,- Kč (včetně odpisů), k těmto výdajům přiznal příjem z dotace ve výši 24.139,- Kč. Daňovým orgánům manžel žalobkyně a žalobkyně nedoložili a neprokázali rozdíl mezi soukromou zálibou a soustavným provozováním podnikatelské činnosti a zemědělské výroby. Konkrétně ve vztahu k výdajům na chov koní, soud zdůrazňuje, že potvrzení o původu klisny Linde II, výpis z plemenné knihy klisny Deily, sportovní licence KH 3269, sportovní licence G1485, neprokazují samotný chov, plemenitbu, sportovní činnost či jejich využití k navázání kontaktu s handicapovanými pacienty. Ve vztahu k výdajům na chov domácích a zoologických zvířat, konkrétně k výdajům na chov psů předložené potvrzení Českomoravské kynologické unie o zápisu do registru chovatelských stanic psů všech plemen reg. č. 1212/6 ze dne 19. 6. 1996 neprokazuje soustavnou činnost v tomto oboru. Za uvedené období manžel žalobkyně ani žalobkyně totiž nevykázali žádný příjem z prodeje štěněte či dospělého psa ani žádný příjem související s chovem, např. krytí. Neprokázali, že by psi absolvovali nějakou výstavu či zkoušku, nijak neprokázali ani tvrzení o jejich lovecké upotřebitelnosti. Soud v této souvislosti připomíná, že myslivost nelze interpretovat jako činnost, jejímž účelem je dosažení zisku a nelze ani takový záměr dovodit z jednotlivých ustanovení zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti (dále jen „zákon o myslivosti“). Myslivost nelze v jejím celku považovat za zemědělskou výrobu ani za zemědělské podnikání (shodně Pelech, P., Pelc, V., Daně z příjmů s komentářem, 7. vydání, ANAG, Olomouc 2006, str. 167). Pokud jde o chov holubů, drůbeže a králíků, manžel žalobkyně ani žalobkyně neprokázali žádné příjmy z jejich chovu, žádné příjmy z jejich využívání k myslivosti (k provozování lovecké upotřebitelnosti), tvrzení o atrapách pernaté a srstnaté zvěře zůstalo neprokázané. Ve vztahu k výdajům na chovný pár koček Ruská modrá neprokázali žádný příjem z prodeje kotěte či dospělého jedince ani žádný příjem související s chovem, neprokázali, že by s nimi účastnili nějaké výstavy či zkoušky. Shodná je situace i ve vztahu k výdajům na papoušky, kdy manžel žalobkyně nijak konkrétně neprokázal ani podpůrnost jejich využívání při ošetřování dětských pacientů v rámci výkonu stomatologické praxe.

[33] Neuznání částky ve výši 381.468,- Kč ve zdaňovacím období roku 2006 a její přearažení z ustanovení § 7 odst. 1 písm. a) [chov koní] a písm. b) [chov domácích a zoologických zvířat] zákona o daních z příjmů pod režim ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů upravující ostatní příjmy, kde základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení, avšak jsou-li výdaje vyšší než příjmy, k rozdílu se nepřihlíží, nelze tedy dosáhnout ztráty, byl ze strany daňových orgánů souladný se zákonem. Podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy daňovými orgány je v souladu s Ústavou České republiky takové zdanění

příjmů, které vychází z nákladů fakticky vynaložených na jejich dosažení. V přezkoumávané věci se soud ztotožňuje se závěrem daňových orgánů, v jejichž postupu žalobcem namítané pochybení neshledal. U jednání ve věci zástupcem žalobkyně uplatněný odkaz na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, dostupné na www.nssoud.cz, soud přílehlavý neshledal. Podstata zmiňované věci spočívala v posouzení problematiky daňové uznatelnosti zaplacených úroků z půjčky ve smyslu ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003. Navíc i v tomto rozhodnutí dospěl Nejvyšší správní soud k závěru (tak jak již bezpočtukrát), že splnění podmínek daňové znatelnosti uplatněných výdajů prokazuje daňový subjekt.

[34] Jen pro úplnost soud k problematice metodických pokynů připomíná, že správní orgány mají povinnost se ve své správní praxi řídit metodickými pokyny ministerstev, byť se nejedná o obecně závazné právní předpisy. Ke smyslu a účelu pokynů ministerstev lze v této souvislosti připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 – 63, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „[18] Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti - musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria předvídatelnosti - praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech. "Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřijatelná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 55, ve stejném duchu rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publ. pod č. 1383/2007 Sb. NSS, oba dostupné na www.nssoud.cz).“

[35] Ani v pořadí třetí žalobní námitku týkající se procesního pochybení správce daně spočívající v nesepsání protokolů o místních šetřeních u žalobkyně neshledal soud důvodnou.

[36] Podle ustanovení § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, o místním šetření sepíše pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Došlo-li při místním šetření k zajištění věcí, předá pracovník správce daně opis protokolu osobě, u níž k zajištění došlo, i bez její žádosti.

[37] Z obsahu daňového spisu má soud za prokázané, že daňová kontrola probíhala v místě podnikání žalobkyně, tj. N. Ř., S. 295, s tím, že žalobkyně je spolupracující osobou manžela a žalobkyně dala správci daně výslovný souhlas k tomu, aby zde daňová kontrola probíhala - viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 11. 2007, č. j. 21200/07/317930/7928. Pracovnice správce daně žádné doklady v souvislosti s daňovou kontrolou neodnášely ani si je nezapůjčovaly, pouze si pořizovaly jejich kopie, tudíž povaha jejich faktického konání nevyžadovala sepsání protokolů o místních šetřeních. Žalobkyni namítanou procesní vadu soud z obsahu daňového spisu nezjistil.

[38] Ani navazující tvrzení žalobkyně, že v rámci místních šetření unesla své důkazní břemeno, nepovažuje soud za pravdivé. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, ale též povinnost toto tvrzení doložit – tedy břemeno důkazní. Tato zásada vyplývá z ustanovení § 31 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V první fázi řízení zákonodárce přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt. Pokud v přezkoumávaném případě daňové orgány zákonným způsobem vyjádřily pochybnosti o tvrzení žalobkyně, byla žalobkyně povinna tvrzené pochybnosti prokázat, což však neučinila ani v průběhu odvolacího řízení.

[39] Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[40] V přezkoumávaném případě správce daně i žalovaný vyhodnotili veškeré uváděné skutečnosti žalobkyní jako obsáhlá tvrzení bez konkrétně doložených důkazních prostředků. K uvedenému závěru dospělo rovněž Ministerstvo financí v rozhodnutí, kterým nepovolilo přezkoumání rozhodnutí žalovaného. Soud si dovoluje v této souvislosti zdůraznit, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz). Břemeno důkazní se v přezkoumávané věci žalobkyni unést nepodařilo.

[41] K vyslovenému závěru srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011 – 130, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení opakovaně vyjadřoval. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, <http://nalus.usoud.cz>).“ V přezkoumávaném případě však žalobkyně svá tvrzení

neprokázala, přestože měla v průběhu daňového řízení dostatek možností doložit důkazy požadované daňovými orgány.

[42] Rovněž čtvrtý žalobní bod soud důvodným neshledal. Zásada dvojinstančnosti daňového řízení vyjadřuje subjektivní právo účastníků daňového řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvním stupni řádným opravným prostředkem, konkrétně odvoláním, za podmínek stanovených zákonem o správě daní a poplatků (např. § 48 odst. 1 nebo § 51 odst. 5 zákona o správě a poplatků). O odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvním stupni.

[43] Podle ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků, v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Tak tomu bylo v nyní přezkoumávaném případě.

[44] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalovaný dne 24.10. 2008, pokynem č. j. 18364/08-1102-703207, uložil správci daně doplnit výsledky daňového řízení s tím, že uvedené doplnění požaduje vyřídit v termínu do 30. 11. 2008. Pokyn k doplnění odvolacího řízení pak byl ze strany správce daně vyřízen dne 5. 12. 2008 pod č. j. 23695/08/317930707928 s navazujícím doplněním dne 6. 1. 2009 pod č. j. 155/09317930707928. Postup daňových orgánů byl souladný s výše citovaným ustanovením § 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně z pokynu žalovaného zabezpečil další důkazní materiál pro rozhodnutí žalovaného v odvolacím řízení. Jen pro úplnost soud uzavírá, že Ing. M. Š. se na rozhodování věci u žalovaného nepodílel, daňový spis ani neobsahuje žádnou námitku podjatosti vůči Ing. M. Š., která by byla logickým procesním prostředkem žalobkyně.

V. Shrnutí a náklady řízení

[45] Soud po přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, neshledal důvodnost žaloby. Žalovaný se v řízení o odvolání vypořádal s tvrzeními žalobce v průběhu daňové kontroly i s uplatněnými odvolacími důvody. Rozhodl proto tak, že v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci úspěšnému žalovanému však žádné další náklady nad rámec jeho jinak běžné

administrativní činnosti nevznikly, z tohoto důvodu bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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.

Krajský soud v Brně dne 22. února 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu