

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **M. N.,** zastoupená JUDr. Zbyňkem Krchňavým, advokátem se sídlem Bratrská 303/I, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 73/2009 – 106,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 73/2009 – 106, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 1. 2009, č. j. 454/09-1102-703207, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 7.760 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Milana Grepla, daňového poradce.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 9.800 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Zbyňka Krchňavého, advokáta.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 73/2009 – 106, zamítl Krajský soud v Brně žalobu, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 30. 1. 2009, č. j. 454/09-1102-703207, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Telči (dále jen “finanční úřad“) ze dne 5. 6. 2008, č. j. 14699/08/317970/5132 o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 43.055 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podle jeho názoru nedošlo k porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť noví pacienti

MUDr. F. N., manžela stěžovatelky, byli k reklamním předmětům jím vykazovaným žádáni o sdělení v mezích ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud také neshledal pochybení v zařazení příjmů a výdajů vykazovaných stěžovatelkou podle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) mezi příjmy a výdaje podle ust. § 10 citovaného zákona. Je tomu tak proto, že neprokázala, že by deklarovanou činnost – provozování chovu domácích a zoologických zvířat a s tím souvisejících služeb - provozovala sama nebo její manžel, a že by v tomto směru alespoň jeden z nich disponoval živnostenským oprávněním. Toto bylo manželovi stěžovatelky vystaveno až dne 11. 12. 2007. Stěžovatelka neprokázala rozdíl mezi soukromou zálibou a soustavným provozováním podnikatelské a zemědělské činnosti, pod které by jinak mohl v daném případě chov zvířat spadat. Pokud jde o uváděný chov koní, potvrzení o původu klisny Linde II, výpis z plemenné knihy klisny Deily a sportovní licence KH3269 a G1485 neprokazují samostatný chov, plemenitbu ani využití koní k navázání kontaktu s hendikepovanými pacienty. Obdobně i ve vztahu k chovu psů stěžovatelka neprokázala, že by její manžel provozoval chovatelskou stanici, či tato zvířata používal ke krytí, nebo je vystavoval, případně upotřebil k deklarované lovecké činnosti. Navíc myslivost nelze považovat za výkon zemědělské činnosti. Pokud jde o chov holubů, drůbeže a králíků, ani u nich stěžovatelka nevykázala jakýkoliv příjem z jejich chovu ani jejich využití k myslivosti. U deklarovaného chovu koček Ruská modrá nebyl prokázán žádný příjem z prodeje kotěte či dospělého jedince, ani že by se kočky zúčastnily nějaké výstavy či zkoušky. Totéž platí i ve vztahu k chovaným papouškům. Neuznání částky ve výši 487.113 Kč ve zdaňovacím období roku 2004 a její přeřazení z ust. § 7 odst. 1 písm. a) [chov koní] a písm. b) [chov domácích a zoologických zvířat] pod režim ust. § 10 zákona o daních z příjmů, tak bylo podle krajského soudu v souladu se zákonem. Krajský soud neshledal ani procesní pochybení finančního úřadu a nedůvodnou shledal i námitku porušení dvojinstančnosti řízení před správními orgány a vyloučení pracovníka z řízení u odvolacího orgánu.

Stěžovatelka v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnila důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud nesprávně posoudil námitku porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Pokud správce daně prováděl dotazy a hodnotil v daňovém řízení získané odpovědi tří osob, jedná se svou povahou o svědeckou výpověď. Je pak právem daňového subjektu se výpovědí takových osob zúčastnit a klást jim otázky. Toto ale správní orgán neumožnil, když tyto „zastřené svědecké výpovědi“ prováděl pod hlavičkou úkonů podle ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků. Postupoval tak nejen v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. e) citovaného zákona, ale i v rozporu s ust. § 31 odst. 2 a § 34 citovaného zákona, potažmo v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nic na tom nemění ani tvrzení finančního ředitelství a krajského soudu, že se jednalo jen o zjišťování informací ve prospěch daňového subjektu, neboť na jejich základě byly uznány náklady na reklamu. Dále krajský soud nesprávně posoudil otázku nutnosti sepisu protokolů o místních šetřeních u manžela stěžovatelky v průběhu daňové kontroly. Při těchto místních šetřeních zaměstnanci správce daně nejen přebírali listinné materiály (kopie listin) od manžela stěžovatelky, ale také osobně viděli prostory týkající se chovu domácích zvířat, shlédli způsob výcviku psů a k tomu použitou drůbež, holuby, apod. Správce daně byl proto povinen o tom sepsat protokol, který se měl stát součástí daňového spisu a také důkazem o deklarované chovatelské činnosti. Pochybení spočívající v absenci protokolů nemůže

zhojit ani jejich případné dodatečné sepsání a seznámení daňového subjektu s jejich obsahem. O čase a místě konání kontroly nebyl informován ani zástupce stěžovatelky, který proto nemohl podávat námitky proti nezákonnému postupu správce daně. Stěžovatelka byla na svých právech zkrácena i tak, že jí bylo znemožněno předkládat a navrhovat důkazní prostředky. Ani skutečnost, že byla seznámena s výsledky kontroly, nemůže zhojit absenci protokolů z provedené kontroly. Stěžovatelka rovněž namítala nesprávnost přeřazení výdajů svého manžela z části jeho podnikatelské činnosti a chovu zvířat z ust. § 7 zákona o daních z příjmů pod ust. § 10 citovaného zákona. Co se týče chovu koní, je podle ust. § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů příjmem z podnikání příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a podle ust. § 2e odst. 3 písm. b) zákona č. 252/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o zemědělství“) zahrnuje živočišná výroba i chov sportovních a dostihových koní. Stěžovatelka odkázala na osvědčení Obecního úřadu Markvartice ze dne 26. 3. 1997 o provedení zápisu jejího manžela do evidence samostatně hospodařících rolníků a následný zápis zemědělského podnikatele do evidence Městským úřadem Telč dne 27. 4. 2005. Pokud krajský soud a správní orgány dospěly k závěru, že výdaje na chov koní jsou výdaji podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, je tento názor nesprávný. Prokázat rozdíl mezi soukromou zálibou a soustavným provozováním podnikatelské činnosti a zemědělské výroby není v tomto případě možné. Skutečnost, že nebylo dosaženo ve zdaňovacím období žádného příjmu ze zemědělské činnosti, odůvodnila stěžovatelka tím, že se jedná o biologický, specifický proces, který se nedá naprogramovat, podobně jako když například úrodu obilí zničí déšť.

Další pochybení krajského soudu spočívá v chybném posouzení chovu psů, koček, drůbeže, králíků, holubů a papoušků. Manžel stěžovatelky splňuje podmínku soustavnosti (soustavné činnosti), což osvědčil i živnostenský odbor Městského úřadu Telč, který mu dodatečně na tuto činnost vydal živnostenské oprávnění. Chov psů měl i ekonomický efekt, neboť kynologickou činnost provozoval manžel stěžovatelky již mnoho let před zdaňovacím obdobím, o čemž svědčí potvrzení České kynologické unie o zápisu registru do chovatelských stanic psů všech plemen z roku 1996. To, že ekonomický efekt neprokázal právě v předmětném zdaňovacím období, ještě neznamená, že nedosáhl jakéhokoliv efektu v letech předcházejících či následujících. Závěr, že soustavná činnost v oboru je podmíněna dosahováním ekonomického efektu v daném období, nemá oporu v zákoně. Ve vztahu k myslivosti stěžovatelka poukázala na to, že tato činnost je vedena v seznamu volných živností podle zákona č. 455/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Proto spadá pod ust. § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Způsob dosahování příjmů v souvislosti s používáním loveckých psů k myslivosti vysvětlila stěžovatelka v podání ze dne 27. 11. 2008 a také při místních šetřeních, z nichž ovšem nebyly vyhotoveny protokoly. K chovu psů, koček, drůbeže, králíků, holubů a papoušků navíc stěžovatelka odkázala na živnostenské oprávnění k této činnosti vydané živnostenským odborem Městského úřadu Telč dne 10. 12. 2007. V případě pochybností o odborné způsobilosti nebo nedovoleném podnikání by jistě živnostenský úřad uplatnil proti stěžovatelce a jejímu manželovi sankce podle příslušných právních předpisů, což neučinil. Správce daně nemůže nahrazovat činnost živnostenského odboru a ukládat stěžovatelce sankce v podobě dodatečně vyměřené daně za chybějící oprávnění k podnikání. S touto námitkou se krajský soud nevypořádal, stejně jako s námitkou neuznání nákladů spojených s chovem papoušků. V tomto směru trpí napadený rozsudek i vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka

z uvedených důvodů navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s právním hodnocením žalobních námitek, které provedl krajský soud, a neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Podstatné je zjištění, že stěžovatelka a její manžel předmětné výdaje vynaložili na činnost, na kterou neměli živnostenské oprávnění. Stěžovatelka neprokázala, že by její manžel nebo ona sama chov domácích a zoologických zvířat prováděla soustavně, vlastním jménem na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Stejně tak neprokázala, ač na ní vázlo důkazní břemeno, že zvířata chová na chov nebo jako zvířata užitková. Neprokázala tak, že by příjmy či výdaje z uváděných činností spadaly pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů. K tvrzenému výkonu hipoterapie jako léčebné metody stěžovatelka nepředložila rozhodnutí o registraci nestátního zdravotnického zařízení v tomto oboru, ani živnostenské oprávnění v oboru vázané živnosti. Nedůvodná je podle finančního ředitelství rovněž námitka nezákonnosti výpovědí svědků – pacientů, kteří byli dotázáni v souvislosti se stěžovatelkou, resp. jejím manželem, uplatněnými výdaji na reklamní předměty v roce 2004. Tento postup je v souladu s ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků. Finanční úřad prověřované výdaje manžela stěžovatelky ponechal v daňově uznatelných výdajích. Nemohlo proto dojít k zásahu do práv stěžovatelky. Finanční ředitelství považuje kasační stížnost za neopodstatněnou, a proto navrhlo, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především poukazuje na skutečnost, že již posuzoval obdobné stížní námitky stěžovatelky ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 (viz rozsudek ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 37/2012 – 38, dostupný na www.nssoud.cz) a rovněž obdobné stížní námitky jejího manžela ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 (viz rozsudek ze dne 18. 5. 2012, č. j. 7 Afs 46/2012 – 50, dostupný na www.nssoud.cz). V předmětné věci neshledal důvody, pro které by se měl odklonit od závěrů, ke kterým dospěl ve výše uvedených věcech, neboť i nyní je podstatou sporu posouzení, zda výdaje z činností manžela stěžovatelky, a tím i stěžovatelky jako spolupracující manželky, spočívající v chovu koní, domácích a zoologických zvířat, které si manžel stěžovatelky zahrnul do daňově účinných výdajů ve zdaňovacím období roku 2005 spadají svou povahou pod právní režim příjmů a výdajů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání) nebo pod režim výdajů (tzv. jiných příjmů) podle ust. § 10 citovaného zákona.

Podle ust. § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů příjmy z podnikání jsou příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství.

Podle ust. § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou příjmy

z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem).

Pro výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů v zásadě platí pravidlo obsažené v ust. § 24 citovaného zákona, podle něhož výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Oproti tomu pro výdaje podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů platí, že tyto lze uplatnit pouze do výše dosažených zdanitelných příjmů, a nelze u nich tedy zakončit hospodaření ztrátou (viz odst. 4 věta druhá citovaného ustanovení).

Podle obsahu správního spisu manžel stěžovatelky byl podle oznámení Obecního úřadu v Markvarticích ze dne 26. 3. 1997 zapsán podle zákona č. 105/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o soukromém podnikání občanů“) jako samostatně hospodařící rolník s převažující činností zemědělská výroba. Podle osvědčení Městského úřadu Telč ze dne 4. 5. 2005 byl zapsán do evidence zemědělského podnikatele podle ust. § 2f odst. 6 zákona o zemědělství. Dne 11. 12. 2007 mu pak byl Městským úřadem Telč vydán živnostenský list s předmětem podnikání: chov domácích a zoologických zvířat.

Podle čl. II. bod 1. zákona č. 85/2004 Sb., kterým se mění zákon o zemědělství a některé další právní předpisy, osoba provozující ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona zemědělskou výrobu podle zákona o soukromém podnikání občanů se považuje za zemědělského podnikatele podle tohoto zákona, pokud se ve lhůtě do 1 roku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona zaeviduje na příslušném obecním úřadě obce s rozšířenou působností podle § 2f zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění tohoto zákona. Osvědčení vydané samostatně hospodařícímu rolníkovi podle zákona o soukromém podnikání občanů platí 5 let ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Tento zákon nabyl účinnosti dne 1. 5. 2004.

Jelikož manžel stěžovatelky byl samostatně hospodařícím rolníkem podle zákona o soukromém podnikání občanů a zákon č. 85/2004 Sb. nabyl účinnosti dne 1. 5. 2004, lze konstatovat, že v roce 2004 byl podle čl. II bodu 1. věty druhé tohoto zákona oprávněn provozovat zemědělskou výrobu až do 30. 4. 2009. Navíc byl již ke dni 4. 5. 2005 zemědělským podnikatelem (otázkou, ke kterému dni se zaevidoval u příslušného obecního úřadu s rozšířenou působností ve smyslu citovaného přechodného ustanovení zákona č. 85/2004 Sb. se nezabývaly ani správní orgány ani krajský soud). Příjmy a výdaje manžela stěžovatelky, které mu vznikly v roce 2005 a byly podřaditelné pod zemědělskou výrobu, tedy nutně musely spadat pod režim ust. § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že příjmy a výdaje manžela stěžovatelky 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 stěžovatelky 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 manželu stěžovatelky 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.

Pokud jde o stížní námitku vztahující se k právnímu posouzení chovu ostatních zvířat a zahrnutí příjmů a výdajů s tím spojených pod ust. § 10 zákona o daních z příjmů, pak tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Pojem chov hospodářských, domácích a zoologických zvířat není, na rozdíl od velkochovu, právními přepisy definován. Lze tak učinit pouze v návaznosti na zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání, ve znění pozdějších předpisů, a rozlišovat mezi intenzivním a zájmovým chovem [§ 3 písm. jj) a § 3 písm. e) tohoto zákona]. Intenzívním chovem je chov, ve kterém jsou hospodářská zvířata chována v počtech, hustotě a kusech, které stanoví právní předpisy, za současného a častého dohledu člověka, který dbá o jejich zdraví a životní pohodu. Platí, že zvíře je využívané k hospodářským (podnikatelským) účelům. Oproti tomu zájmovým chovem je chov, u kterého hospodářský efekt není jeho hlavním účelem. Zvíře je chované v prostorách k tomu určených nebo v domácnosti a jeho chov slouží především zájmové činnosti člověka, případně zvíře sloužící člověku jako jeho společník. K podřazení výdajů na chov hospodářských zvířat pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů je třeba v případě domácích a zoologických hospodářských zvířat prokázat, že se jedná o chov k podnikatelským účelům. Tento závěr však z obsahu správního spisu nevyplývá. V daňovém řízení platí, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). 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. Za splnění důkazní povinnosti pak nelze v žádném případě považovat sdělení stěžovatelky, že tyto skutečnosti lze zjistit na internetu. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě a správci daně nepřísluší, aby sám vyhledával důkazy svědčící tvrzení daňového subjektu.

Chybnou je úvaha stěžovatelky, že živnostenské oprávnění vydané Městským úřadem Telč dne 10. 12. 2007 má pouze deklaratorní účinky. Účinky tohoto živnostenského oprávnění jsou konstitutivní a působí do budoucna ode dne jeho vydání. Ani existence tohoto oprávnění nicméně nevylučuje povinnost prokázat použití deklarovaných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 7 odst. 3 ve spojení s § 24 zákona o daních z příjmů). Nelze přitom dovodit, že by stanovení daně nějakým způsobem nahrazovalo uložení sankce v oblasti živnostenského podnikání, jak tvrdí stěžovatelka. Z odůvodnění napadeného rozsudku je přitom zjevné, že krajský soud dospěl k závěru, že stanovení daně je v kompetenci správce daně a že výše stanovené daně je důsledkem podřazení výdajů pod ust. § 10 zákona o daních z příjmů, nikoliv sankcí, kterou

by byla stěžovatelka postižena. Výdaje na chov zvířat nepředstavují perspektivou daňových předpisů příjmy z podnikání.

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. Neobstojí ani námitka, že pracovníci finančního úřadu, kteří v průběhu daňové kontroly prováděli místní šetření, o tomto úkonu nesepsali protokol. Není jejich povinností sepisovat o každém místním šetření protokol, zvláště jde-li o šetření v místě samém, kde je současně prováděna daňové 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 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. 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.

Stejně tak nelze za důvodnou považovat stěžovatelčinu námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu, že krajský soud neprovedl navrhované důkazy a že ve spise nejsou obsaženy důkazy k tvrzení finančního úřadu ohledně hygienických aspektů chovu papoušků v ordinaci manžele stěžovatelky. V daňovém řízení je důkazním břemenem zatížen primárně daňový subjekt. Byla to tedy stěžovatelka, kdo měl prokázat své tvrzení, že papoušci jsou skutečně chováni v ordinaci či v čekárně, a také že je takový chov v souladu s hygienickými předpisy. Pokud jde o neprovedení v žalobě navrhovaných důkazů (výslechů osob, které byly přítomny místním šetřením), jednalo se o návrh neurčitý a při ústním jednání zástupce stěžovatelky výslovně nevznesl návrh na doplnění dokazování. Krajský soud proto dokazování usnesením ukončil. Vůči tomu pak výtky stěžovatelky nesměřují. Výzvy finančního úřadu ke splnění důkazní povinnosti Nejvyšší správní soud považuje za dostatečně určité, a proto se nelze ztotožnit se stěžovatelkou ani v tom, že by nezákonnost napadeného rozhodnutí byla způsobena jejich neurčitostí.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí finančního ředitelství trpí nezákonností, pro kterou bylo možno toto rozhodnutí zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. tak, že současně zrušil také rozhodnutí finančního ředitelství a věc se mu vrátil k dalšímu řízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ustanovení § 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla v řízení o žalobě úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení, které jí vznikly. Náklady řízení sestávají ze zaplaceného soudního poplatku v částce 2.000 Kč a odměny daňového poradce za 2 úkony právní služby v částce 4.200 Kč (2 x 2.100 Kč - převzetí a příprava zastoupení a účast u jednání) podle ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška")], náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč) podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky. Protože daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 citované vyhlášky), zvyšuje se jeho odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. o 1.422 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 7.760 Kč. Náhrada cestovného za účast u ústního jednání nebyla daňovému zástupci přiznána vzhledem k tomu, že uvedeného dne se konalo u Krajského soudu také ústní jednání ve věci stěžovatelky vedené pod sp. zn. 7 Ca 74/2009, v níž jí byla náhradu nákladů cestovného přiznána v rozsudku ze dne 24. 8. 2012, č. j. 7 Afs 44/2012 - 47.

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení, který ji vznikly. Náklady řízení sestávají ze zaplaceného soudního poplatku v částce 5.000 Kč a odměny za právní zastoupení za 2 úkony právní služby v částce 4.200 Kč (2 x 2.100 Kč - převzetí a příprava zastoupení a podání ve věci samé) podle ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč) podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky, celkem 9.800 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu