

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **MUDr. F. N.,** zastoupen 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 žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 72/2009 – 85,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 72/2009 - 85, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 1. 2009, č. j. 452/09-1102-703207, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 10.530 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Milana Grepla, daňového poradce.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce - MUDr. F. N. - domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 72/2009 - 85, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 72/2009 - 85 zamítl žalobu MUDr. F. N., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně (dále také

„žalovaný“), ze dne 30. 1. 2009, č. j. 452/09-1102-703207, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Telči (dále též „správce daně“), ze dne 5. 6. 2008, č. j. 14656/08/317970/5132, kterým byla žalobci dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 79.240 Kč.

Krajský soud při svém rozhodování došel k závěru, že žaloba není důvodná. Žalobce se mýlí, pokud dovozuje, že žalovaný porušil ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Je tomu tak proto, že správce daně neprováděl svědecké výpovědi, ale v mezích ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků požádal o sdělení některé z nových pacientů žalobce k reklamním předmětům vykazovanými žalobcem. Krajský soud také neshledal, že by správce daně za použití metodického pokynu Ministerstva financí (výdaje na koně, psy, kočky, drůbež, králíky, holuby a papoušky) svévolně a chybně přeřadil žalobcem vykazované příjmy a výdaje z ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) mezi příjmy a výdaje podle ust. § 10 téhož zákona. Je tomu tak proto, že žalobce neprokázal, že by deklarovanou činnost – provozování chovu domácích a zoologických zvířat a s tím souvisejících služeb - provozoval soustavně a že by v tomto směru disponoval živnostenským oprávněním, které mu bylo vystaveno až dne 11. 12. 2007 Městským úřadem v Telči. Obdobně žalobce, ani jeho manželka nedisponovali patřičným oprávněním k provozování hipoterapie, jak nyní žalobce tvrdí. V daňové evidenci za zdaňovací období roku 2004 žalobce vykázal výdaje ve výši 487.113 Kč, ale nepřiznal k nim žádné příjmy. Žalobce rovněž daňovým orgánům nedoložil a neprokázal rozdíl mezi soukromou zálibou a soustavným provozováním podnikatelské a zemědělské činnosti, pod které by jinak mohl spadat chov uvedených zvířat. Správní soud v tomto směru poukázal k uváděnému chovu koní na výpis z plemenné knihy klisny Deily a na sportovní licence KH3269, G1485, které neprokazují samostatný chov, plemenitbu ani využití koní k navázání kontaktu s handicapovanými pacienty. Obdobné platí i ve vztahu k chovu psů, když žalobce nedoložil, že by provozoval chovatelskou stanici, či tato zvířata používal ke krytí, nebo je vystavoval, případně upotřebil k deklarované lovecké činnosti. Nadto myslivost nelze ani považovat za výkon zemědělské činnosti. Pokud jde o chov holubů, drůbeže a králíků, tak ani zde žalobce nevykázal jakýkoliv příjem z jejich chovu ani jejich využití k myslivosti. Tvrzení o atrapách pernaté a srstnaté zvěře rovněž zůstalo neprokázané. U deklarovaného chovu koček Ruská modrá žalobce neprokázal žádný příjem z prodeje kotěte či dospělého jedince, či že by se zúčastnil nějaké výstavy či zkoušky. Totéž pak 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, kde je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, byl v souladu se zákonem. Neopodstatněná je i výtka žalobce stran nesepsání protokolů o místních šetřeních správcem daně. Je tomu tak proto, že tato povinnost není správci daně při provádění místního šetření stanovena, ale vyplývá z povahy věci - prováděného šetření. Ve věci šlo o daňovou kontrolu, která probíhala v místě podnikání žalobce, a v jejím rámci si pracovnice správce daně pořizovaly kopie listin žalobce. Nezapůjčovali si nebo neodnášeli žádné listiny žalobce. Z tohoto důvodu proto nebylo třeba vyhotovovat protokol o místním šetření. Opodstatněná není ani výtka žalobce, že unesl důkazní břemeno, které na něm vázlo. Povinností žalobce bylo prokázat správnost údajů uvedených v jeho daňovém přiznání, konkrétně oprávněnost uplatněných výdajů podle § 7 zákona o daních z příjmů. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl, když se ve skutečnosti jednalo o výdaje (na chov

zvířat) podle ust. § 10 téhož zákona. Pokud jde o porušení dvojinstančnosti řízení před správními orgány a vyloučení pracovníka z řízení u odvolacího orgánu, pokud participoval na řízení již v prvém stupni, tak tento žalobní bod byl jednak uplatněn opožděně a jednak je nedůvodný. Poukazovaný pracovník správce daně totiž nerozhodoval o odvolání, ale v mezích a podle pokynu odvolacího orgánu (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) a doplňoval výsledky předešlého řízení. Krajský soud tudíž neshledal, že by žaloba byla důvodná, a proto ji rozsudkem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s.

Stěžovatel především vytkl krajskému soudu, že nesprávně posoudil námitku o porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Pokud totiž 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 výpovědi takových osob zúčastnit a klást jim otázky. Toto ale správní orgán neumožnil, když tyto „zastřené svědecké výpovědi“ prováděl pod hlavičkou úkonů podle § 34 zákona o správě daní a poplatků. Postupoval tak nejen v rozporu s poukazovaným ust. § 16 odst. 4 písm. e), ale i v rozporu s § 31 odst. 2 a § 34 zákona o správě daní poplatků, potažmo čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nic na tom nemění ani tvrzení žalovaného a krajského soudu, že se jednalo jen o zjišťování informací, které byly ku prospěchu daňového subjektu, neboť mu byly uznány náklady na reklamu. Procesní pochybení je zvláště významné za situace, když sám krajský soud ve svém rozhodnutí v čl. III/21 uvedl, že „*Následně byly podané informace vyhodnoceny a použity jako důkazní prostředek*“. Krajský soud však nesprávně posoudil též otázku nutnosti sepisu protokolů o místních šetřeních, které prováděli správci daně u daňového subjektu v průběhu daňové kontroly. Je tomu tak proto, že při těchto místních šetřeních nejen přebírali listinné materiály (kopie listin) od daňového subjektu, ale také osobně viděli prostory týkající se chovu domácích zvířat, shlédli způsob výcviku psů a k tomu použitou drůbež, holuby, etc. Správce daně proto byl povinen o tom sepsat protokol, který se měl stát součástí daňového spisu a také důkazem o chovatelské činnosti daňového subjektu. Krajský soud proto v důsledku nesprávného výkladu ust. § 12 a 15 zákona o správě daní a poplatků došel stejně jako žalovaný k nesprávnému závěru o tom, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Pochybení v absenci protokolů pak nemůže zhojit ani jejich případné dodatečné sepsání a seznámení daňového subjektu s jejich obsahem. Za tímto účelem proto navrhoval správnímu soudu provedení důkazu výslechem svědků (těchto pracovníků), ale s tímto návrhem se krajský soud vypořádal v rozporu se zákonem. Daňový subjekt však po věcné stránce nemůže zásadně souhlasit s přeřazením jeho výdajů z části jeho podnikatelské činnosti (chovu zvířat) podřaditelných pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů pod ust. § 10 téhož zákona. Krajskému soudu je proto třeba vytknout, že nesprávně posoudil otázku možného podřazení příjmů a výdajů u chovu koní pod ust. § 10 zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je příjmem z podnikání příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství. Podle ust. § 2e odst. 3 písm. b) zákona o zemědělství živočišná výroba zahrnuje i chov sportovních a dostihových koní. Že o tento případ šlo i v případě daňového subjektu je jednoznačně patrno z důkazů obsažených ve spisech – plemenné knihy klisny Deily a sportovní licence KH3269, G1485. Je tak zřejmé, že výdaje z chovu dostihových koní se nemohly vztahovat k příjmům podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, ale výlučně k příjmům podle ust. § 7 téhož zákona. To

vyplývá ostatně i z osvědčení Obecního úřadu Markvartice ze dne 26. 3. 1997 o provedení zápisu daňového subjektu do evidence samostatně hospodařících rolníků a následný zápis do evidence zemědělského podnikatele Městským úřadem v Telči ze dne 27. 4. 2005. V případě chovu koní tak jde zcela jednoznačně o činnost podřaditelnou pod ust. § 7 odst.. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Výdaje vztahující se k této činnosti proto musí být také nutně posuzovány v kontextu tohoto ustanovení zákona o daních z příjmů. Ve věci daňového subjektu tomu tak ale nebylo. Pokud proto krajský soud a oba správní orgány dospěly k závěru, že výdaje na chov koní jsou výdaji podle § 10 zákona o daních z příjmů, je tento názor nesprávný (chov nejsou závody). Správce daně v tomto směru pochybil i při dokazování, pokud vyžadoval splnění nemožného (vyžadoval prokázat rozdíl mezi soukromou zálibou a soustavným provozováním podnikatelské činnosti a zemědělské výroby). Krajský soud však nesprávně posoudil i otázku chovu psů, koček, drůbeže, králíků, holubů a papoušků v odst. 23, 26 a následně v odst. 32 svého rozsudku, když převzal závěry správních orgánů, které vyšly z pokynu Ministerstva financí č. D-190. Je tomu tak proto, že v § 10 zákona o daních z příjmů není nikde stanoveno, že mezi tyto příjmy spadají též příjmy, které by byly dosaženy bez řádného povolení, registrace nebo jiného souhlasu příslušného orgánu. Daňový subjekt má za to, že splňuje podmínku soustavnosti (soustavné činnosti). To ostatně osvědčil i příslušný živnostenský odbor Městského úřadu v Telči, který mu dodatečně, zcela bez problémů, na tuto činnost vydal živnostenské oprávnění. Krajský soud ale nesprávně posoudil i otázku chovu psů, pokud i tuto činnost podřadil stejně jako žalovaný pod ust. § 10 zákona o daních z příjmů, když konstatoval, že daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 2004 vykonával tuto činnost bez příslušného povolení a nesplňoval podmínku soustavnosti (neprokázal ekonomický efekt vynaložených nákladů s touto činností, když právě podmínka soustavnosti je dělícím kriteriem mezi daňovým režimem podle ust. § 7 a ust. § 10 zákona o daních z příjmů). Daňový subjekt má za to, že prokázal jak soustavnost, tak i ekonomický efekt, neboť svou kynologickou činnost provozoval již mnoho let před předmětným obdobím, o čemž svědčí i potvrzení České kynologické unie o zápisu registru do chovatelských stanic psů všech plemen z roku 1996. To, že ekonomický efekt neprokázal právě v předmětném období ještě neznamená, že nedosáhl jakéhokoliv efektu v letech předcházejících či následujících. Tvrzení, že soustavná činnost v oboru je podmíněna dosahováním ekonomického efektu v daném období nemá oporu v zákoně. Rozsudek krajského soudu je i dílem nepřezkoumatelný, když nereflektoval na žalobní bod a argumenty obsažené v čl. II, odst. 8 žaloby, jehož podstatou byly výtky o tom, že právní závěry žalovaného stran chovu papoušků se opíraly pouze o hypotézy správce daně a o nepodložené tvrzení (o neslučitelnosti chovu papoušků v ordinaci z hygienických důvodů). Ve správním řízení nadto k takovým závěrům nebyly provedeny žádné důkazy, ačkoliv byly navrhovány v žalobě. Ze všech uvedených důvodů má stěžovatel za to, že rozsudek krajského soudu je nezákonný a také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Finanční ředitelství v Brně s podanou kasační stížností nesouhlasí a považuje ji za bezdůvodnou. K jednotlivým argumentům stěžovatele, které korespondují s obsahem žaloby, pak uvádí, že napadený rozsudek krajského soudu netrpí vytýkanými nezákonnostmi ani nepřezkoumatelností. Krajský soud se rovněž důkladně vypořádal se všemi žalobními body. Podstatou sporu je pak zjištění správce daně, že stěžovatel předmětné výdaje vynaložil na činnost, na kterou neměl živnostenské oprávnění. To mu totiž bylo vydáno až dne 11. 12. 2007. Stěžovatel také neprokázal, že by svou činnost (chov domácích a zoologických zvířat) prováděl soustavně, vlastním jménem na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Stěžovatel žádným způsobem také neprokázal, ač

na něm vázlo důkazní břemeno, že zvířata chová na chov nebo jako zvířata užitková. Neprokázal tak, že by příjmy či výdaje z těchto činností spadaly pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů. K tvrzenému výkonu hipoterapie, jako léčebné metody, stěžovatel ani jeho manželka nedisponovali rozhodnutím o registraci nestátního zdravotnického zařízení v tomto oboru, ani živnostenským oprávněním v oboru vázané živnosti. Zcela neopodstatněná je v této věci výtka o nezákonných výpovědích svědků – pacientů, kteří byli dotázáni správcem daně v souvislosti se stěžovatelem uplatněnými výdaji na reklamní předměty v roce 2006, a to proto, že tato výtka se nedotýká doměřené daně za rok 2004, která je předmětem tohoto soudního přezkoumávání. Finanční ředitelství proto považuje kasační stížnost za neopodstatněnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného je třeba zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Podstatou sporu je posouzení otázky, zda výdaje z činností stěžovatele spočívající v chovu koní, domácích a zoologických zvířat, které si tento účastník zahrnul do daňově účinných výdajů v rozhodném roce 2004, spadají svou povahou pod právní režim příjmů a výdajů podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání) nebo spadají pod režim výdajů (tzv. jiných příjmů) podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů.

Pro výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů v zásadě platí pravidlo obsažené v § 24 téhož zákona, podle nějž 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 u výdajů podle § 10 zákona o daních z příjmů platí pravidlo, že tyto lze uplatnit pouze do výše dosažených zdanitelných příjmů, a nelze u nich tedy zakončit hospodaření ztrátou (srov. § 10 odst. 4 věta druhá zákona o daních z příjmů).

Stěžovatel namítal, že jím uplatněné výdaje, které vynaložil v rozhodném období roku 2004, vynaložil v souvislosti se svou podnikatelskou činností, a proto tyto výdaje měly být posuzovány podle ust. § 7 a nikoliv podle § 10 zákona o daních z příjmů.

Krajský soud ve shodě s žalovaným naopak dovodil, že veškeré sporné výdaje stěžovatele se vztahují k jeho příjmům, které jsou podřaditelné ust. § 10 zákona o daních z příjmů.

Podle ust. § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že 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 zejména příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu movitých věcí, včetně příjmů ze zemědělské výroby, která není provozována podnikatelem (samostatně hospodařícím rolníkem).

Podle ust. § 2e odst. 3 písm. b) zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění účinném v roce 2004 (dále jen „ zákon o zemědělství“), zemědělskou výrobou včetně

hospodaření v lesích a na vodních plochách se rozumí živočišná výroba zahrnující chov hospodářských a jiných zvířat či živočichů za účelem získávání a výroby živočišných produktů, chov hospodářských zvířat k tahu a chov sportovních a dostihových koní.

Z obsahu správního spisu i samotného rozsudku krajského soudu vyplývá, že stěžovatel byl podle oznámení Obecního úřadu v Markvarticích ze dne 26. 3. 1997, zapsán podle zákona č. 105/1990 Sb. o soukromém podnikání občanů, jako samostatně hospodařící rolník s převažující činností zemědělská výroba. Podle osvědčení Městského úřadu Telč ze dne 4. 5. 2005 pak byl stěžovatel zapsán do evidence zemědělského podnikatele podle ust. § 2f odst. 6 zákona o zemědělství se zaměřením zemědělské výroby: a) rostlinná výroba, b) živočišná výroba, produkce chovných plemenných zvířat a využití jejich genetického materiálu, pokud jde o zvířata uvedená pod písm. b téhož ustanovení zákona, ... etc. Dne 11. 12. 2007 pak byl stěžovateli Městským úřadem v Telči 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, ve znění účinném v rozhodném období, osoba provozující ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona zemědělskou výrobu podle zákona č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů, ve znění zákona č. 219/1991 Sb. a zákona č. 455/1991 Sb., 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 č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů, ve znění zákona č. 219/1991 Sb. a zákona č. 455/1991 Sb., platí 5 let ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona; držitel tohoto osvědčení se pro účely nemocenského a důchodového pojištění a zdravotního pojištění považuje za osobu podnikající v zemědělství. Tento zákon nabyl účinnosti ke dni 1. 5. 2004.

Jelikož stěžovatel byl samostatně hospodařícím rolníkem podle zákona č. 105/1990 Sb., a zákon č. 85/2004 Sb. nabyl účinnosti ke dni 1. 5. 2004, lze konstatovat, že v roce 2004 byl stěžovatel podle čl. II bodu 1. věty druhé tohoto zákona oprávněn provozovat zemědělskou výrobu až do 30. 4. 2009. Nadto 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 pak nezabývaly ani správní orgány ani správní soud). Příjmy a výdaje stěžovatele, které mu vznikly v roce 2004 a byly podřaditelné pod termín zemědělská výroba, tedy nutně musely spadat pod režim ust. § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že příjmy a výdaje stěžovatele související s jím provozovaným chovem koní tedy skutečně, jak na to správně poukazoval již ve své žalobě stěžovatel, bylo třeba zahrnout pod příjmy a výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, tedy mezi příjmy (a výdaje) z podnikání [§ 7 odst. 1 písm. a)]. Pokud by pak chtěl správce daně a žalovaný tyto výdaje stěžovateli vyloučit z daňově uznatelných výdajů, musel by tak učinit v návaznosti na ust. § 23 a násl. zákona o daních z příjmů (§ 7 odst. 3 téhož zákona), a nikoliv prostým poukazem na ust. § 10 odst. 4 téhož zákona. Takto však ani správce daně ani žalovaný nepostupovali.

Jelikož se krajský soud při svém rozhodování o žalobě stěžovatele v uvedeném směru ztotožnil s právním posouzením věci žalovaným, nesprávně po právní stránce

posoudil otázku zdanění příjmů a výdajů stěžovatele majících svůj původ v chovu koní. Protože tento chov je podle ust. § 2e odst. 3 písm. b) zákona o zemědělství přímo ze zákona zemědělskou výrobou, správnímu orgánu nepřísluší - za situace, kdy stěžovateli svědčilo právní postavení samostatně hospodařícího rolníka a po té 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 výtky stěžovatele vztahující se k právnímu posouzení chovu ostatních zvířat (psů, koček, drůbeže, králíků, holubů a papoušků) a zahrnutí příjmů a výdajů s tím spojených v roce 2004 pod ust. § 10 zákona o daních z příjmů ze strany krajského soudu i žalovaného, tak tyto Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnými.

Termín chovu hospodářských, domácích a zoologických zvířat není oproti velkochovu –[intenzivnímu chovu (srov. nařízení komise (ES) č. 889/2008)] právními přepisy definován. Lze tak učinit pouze v návaznosti na zákon č. 246/1992 Sb., na ochranu zvířat proti týrání a rozlišovat mezi intenzivním chovem [§ 3 písm. jj)] a zájmovým chovem [§ 3 písm. e)]. Podle tohoto zákona je intenzívním chovem chov, ve kterém jsou hospodářská zvířata chována za podmínek, v počtech, hustotě a kusech, které stanoví právní předpisy, za současného a častého dohledu člověka, který dbá o jejich zdraví a životní pohodu [zvíře je využívané k hospodářským (podnikatelským) účelům]. Oproti tomu zájmovým chovem je chov zvířete, u kterého hospodářský efekt není hlavním účelem chovu, které je chované v prostorách k tomu určených, nebo v domácnosti, jehož chov slouží především zájmové činnosti člověka, nebo zvíře sloužící člověku jako jeho společník [§ 3 písm. e) cit. zákona].

Zjednodušeně řečeno, pokud by měly být činnosti stěžovatele skutečně podřazeny ust. § 7 zákona o daních z příjmů, muselo by se v případě těchto ostatních hospodářských zvířat (domácích a zoologických) jednoznačně doložit a prokázat, že se jedná o chov k podnikatelským účelům. Toto však z obsahu správního spisu nevyplývá. V daňovém řízení platí zásada, podle které je to právě 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 chtěl stěžovatel, aby byly jeho výdaje související s chovem jednotlivých domácích a zoologických zvířat zahrnuty mezi příjmy a výdaje podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů (byly zdaňovány podle tohoto ustanovení) měl v tomto směru jednak projevit svou vůli a požádat o vydání příslušného živnostenského oprávnění a jednak měl tuto skutečnost správci daně i žalovanému řádně prokázat relevantními důkazními prostředky. Toto však neučinil, ani v řízení před žalovaným, ani v řízení před soudem. Jelikož stěžovatel v uvedeném směru žádné důkazy nepředložil, nelze dojít k jinému závěru než takovému, který prezentoval jak žalovaný, tak i krajský soud, a to že stěžovatel neprokázal, že by se jednalo o soustavnou podnikatelskou činnost (činnost za účelem dosažení zisku), byť by i k ní nebyl podle práva oprávněn (nedržel živnostenské oprávnění k jejich chovu). Pokud pak bylo poukazováno na možnou účast v soutěžích, výstavách, závodech a podobně, jednalo se pouze o demonstrativní výčet možných důkazních prostředků, jimiž by bylo možno prokázat, že chov těchto domácích a zoologických zvířat je nejen soustavný, ale také vedený za účelem dosažení ekonomického efektu. Za splnění důkazní povinnosti pak nelze v žádném případě považovat sdělení stěžovatele, že tyto důkazy lze zjistit na internetu. Je to právě stěžovatel jako daňový subjekt, který je povinen nejen důkazy navrhnout, ale také tyto důkazy

jednoznačně specifikovat a uvést jaké skutečnosti jimi lze prokázat. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě a správci daně nepřísluší, aby sám vyhledával důkazy svědčící tvrzení stěžovatele jako daňového subjektu.

Stěžovatel se rovně mýlí, pokud dovozuje, že rozhodnutí Městského úřadu v Telči ze dne 10. 12. 2007 (živnostenský list) má pouze deklaratorní účinky. Právě naopak, účinky tohoto živnostenského oprávnění jsou konstitutivní a působí do budoucna ode dne jeho vydání. Ostatně i z něho samotného je dostatečně zřejmé, že toto oprávnění vzniklo stěžovateli dne 10. 12. 2007 a vydává se na dobu neurčitou. Lze tedy konstatovat, že okamžik vydání tohoto živnostenského oprávnění je předělem a ve svém důsledku vyjádřením vůle stěžovatele chovat uvedená domácí a zoologická zvířata nikoliv zájmově, ale intenzivně, tedy pro hospodářský (podnikatelský) účel. Ani tato okolnost však sama o sobě neznamená, že by byl stěžovatel oprávněn uplatnit si veškeré výdaje s tímto chovem do daňově účinných výdajů. Bude totiž vždy povinen doložit a prokázat, že tyto výdaje použil na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 7 odst. 3 ve spojení s § 24 zákona o daních z příjmů).

Přisvědčit nelze ani výtce stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil otázku zákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků či rozporu s ust. § 12 a ust. § 15 téhož zákona v případě provedených místních šetření. Byť lze přisvědčit stěžovateli, že ust. § 34 zákona o správě daní a poplatků neopravňuje správce daně ke kladení dotazů a získávání odpovědí na ně od fyzických osob – pacientů stěžovatele, a že se svou povahou jedná o „svědeckou výpověď“ bez zachování práv stěžovatele, nelze v této věci dovozovat, že by se jednalo o tak závažnou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé. Je tomu tak proto, že poukazované úkony správce daně (výzvy a odpovědi na ně) se netýkaly stěžovateli stanovené daně přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného, ale daně stanovené za jiné zdaňovací období (r. 2006). Obdobně neobstojí výtka o nezákonnosti stěžovateli stanovené daně z toho důvodu, že pracovníci správce daně, kteří v rámci daňové kontroly u stěžovatele prováděli místní šetření, o tomto úkonu nesepsali protokol. Je tomu tak proto, že není povinností správce daně sepisovat o každém místním šetření protokol, zvláště jde-li o šetření v místě samém, kde je současně prováděna daňové kontrola a jde právě o úkony v rámci této kontroly. Jak ostatně vyplývá z ust. § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, o místním šetření 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 této dikce tedy vyplývá povinnost sepsat protokol o místním šetření toliko, došlo-li při jeho konání k zajištění věci (podle § 156 odst. 7 téhož zákona); v ostatních případech dle úvahy správce daně. Lze jistě dovozovat, že o takový případ by se jednalo ve věci, kdy by byly pracovníkům správce daně předávány rozhodné důkazy. Tak tomu ale v této věci nebylo. Nelze přisvědčit ani výtce stěžovatele, že bylo napadené rozhodnutí nezákonné z toho důvodu, že stěžovatel byl správcem daně vyzván ke splnění důkazní povinnost, která je nemožná. Z výzvy správce daně ze dne 10. 11. 2008, č. j. 22450/08/317930/4138, je dostatečně zřejmé, jaké skutečnosti požaduje správce daně, aby mu stěžovatel prokázal a že se nejedná o výzvu nesplnitelnou. Z uvedených důvodů je proto v souladu se zákonem, pokud krajský soud pro tyto nedůvodně stěžovatelem namítané vady v řízení před správcem daně a žalovaným nezrušil rozhodnutí žalovaného.

Opodstatněná není též výtka stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, pokud správní soud neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy, či že ve spise nejsou obsaženy důkazy k tvrzení o hypotéze správce daně stran chovu papoušků v ordinaci z hygienických důvodů. Je tomu tak proto, jak již bylo uvedeno, že v daňovém řízení vázne důkazní břemeno na daňovém subjektu (stěžovateli). Byl to tedy v prvé řadě stěžovatel, kdo měl prokázat své tvrzení, že papoušky skutečně chová v ordinaci, či čekárně a zda tento jejich chov je v souladu s hygienickými předpisy. Pokud jde o neprovedení navrhovaných důkazů (čl. III., bod 3 žaloby) – výslechů osob, které byly přítomny místním šetřením, je nutno konstatovat, že skutečně stěžovatel takový důkazní návrh v žalobě vznesl. Byl však neurčitý a při nařízeném jednání k výzvě soudu zástupce stěžovatele jako žalobce výslovně uvedl, že navrhuje provést pouze výslech žalobce, spolupracující osoby a Ing. H., který byl zástupcem stěžovatele v daňovém řízení. O tomto „oproti žalobě zúženému rozsahu navrhovaných důkazů“ krajský soud zaujal stanovisko usnesením. Vůči tomu pak výtky stěžovatele nesměřují.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Ca 72/2009 - 85, je opodstatněná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí žalovaného trpí nezákonností, pro kterou bylo možno toto rozhodnutí zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., současně zrušuje též rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 30. 1. 2009, č. j. 452/09-1102-703207, a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu doplnil výsledky odvolacího řízení, a poté vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

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 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 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. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před krajským soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit stěžovateli jako žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 10.530 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení daňovým poradcem a za zaplacení soudního poplatku. Náklady se sestávají z odměny za zastoupení (2 úkony právní služby) v celkové výši 4.200 Kč (á 2.100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v účasti na jednání před soudem [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], z náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), z cestovného ve výši 2.308 Kč [§ 1

písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 429/2011 Sb.] a k tomu se vztahující daně z přidané hodnoty ve výši 1.422 Kč a z částky 2.000 Kč za zaplacený soudní poplatek za správní žalobu (položka č. 14a sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011).

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 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. Stěžovatel v řízení úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před Nejvyšším správním soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 9.800 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost. Náklady se sestávají z odměny za zastoupení (2 úkony právní služby) v celkové výši 4.200 Kč (á 2.100 Kč), spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a v podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a z částky 5.000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů).

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

V Brně dne 18. května 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu