



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Ing. Z. K.**, zastoupeného Ing. Bohumilem Křempkem, daňovým poradcem se sídlem Opava, Růžová 14, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30.10.2009 č.j. 12837/08-1101-800630 a č.j. 13119/08-1101-800630, ve věcech daně z příjmů fyzických osob,

**t a k t o :**

**I. Žaloby se zamítají.**

**II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se žalobami podanými k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30.10.2009 č.j. 12837/08-1101-800630 a č.j. 13119/08-1101-800630, jimž byla zamítnuta žalobcova odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Jeseníku (dále jen „správce daně“) ze dne 8.9.2008 č.j. 49716/08/399920/6166 a č.j. 49690/08/399920/6166, kterými správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 a 2005.

Namítá, že:

- 1) s žalobcem nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Zástupce žalobce se totiž nemohl ze zdravotních důvodů dostavit na první dohodnutý termín 26.8.2008 a řádně se omluvil. Následně byly snad učiněny správcem daně pokusy o telefonické zastižení zástupce žalobce; písemně však zástupce žalobce již nebyl k projednání zprávy o daňové kontrole předvolán;
- 2) správní orgány nesprávně vyložily pojem „myslivost“, když činnost pod něj podřazenou bez ohledu na její faktickou povahu a priori vyloučily z pojmu „podnikání“ ve smyslu § 2 obchodního zákoníku. Nesouhlasí v tomto směru se stanoviskem Ministerstva zemědělství ČR, jímž správní orgány argumentují, nesouhlasí s úvahou žalovaného o výkladu § 25 živnostenského zákona, odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ve věci sp. zn. 5 Afs 8/2005. Má za to, že ekonomická podstata výkonu práva myslivosti, jak ho žalobce činí, má všechny znaky podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, a to včetně „samostatnosti“, kterou nemůže sama o sobě vylučovat zákonná regulace tohoto odvětví. Dále odkazuje na Nález Ústavního soudu ČR ve věci sp. zn. Pl. ÚS 34/03;
- 3) správní orgány jako důkazní prostředek odmítly Stanovisko Ministerstva financí ČR ze dne 18.12.2007 č.j. 15/89 570/2007-152 z důvodu údajné diskriminace vůči neziskovým organizacím. Stanovisko MF ČR je stanoviskem ústředního státního orgánu na úseku daní, proto jeho odmítnutím porušily správní orgány zásadu legitimního očekávání žalobce;
- 4) v řízení nebyl vyslechnut navržený svědek Ing. J. V., který měl osvětlit ekonomickou povahu činnosti žalobce při výkonu práva myslivosti.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žalob. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí. Dále žalovaný uvádí, že pokud tu bylo nějakého pochybení, došlo k jeho nápravě v odvolacím řízení, kdy žalovaný uložil správci daně projednat se žalobcem zprávu o daňové kontrole, k čemuž i došlo dne 14.7.2009;
- 2) odkazuje na ve spise obsažené sdělení Městského úřadu Jeseník – živnostenského odboru a na stanovisko Ministerstva zemědělství ČR ze dne 19.8.2003. Z nich jednoznačně vyplývá, že výkon práva myslivosti není podnikáním ani živností. Vymezení pojmu „myslivost“ zákonem č. 449/2001 Sb., o myslivosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o myslivosti“), neobsahuje ustanovení o tom, že by v daném případě šlo o činnost, jejímž účelem je dosažení zisku a ani nelze takový závěr ze zákona o myslivosti dovodit, a to i přesto, že zákon o myslivosti připouští poplatkový odstřel zvěře s doprovodem. Lov zvěře je totiž jen jednou z činností zahrnutých do pojmu „myslivost“. I Ústavní soud ČR v žalobcem odkazovaném nálezu předně deklaroval, že myslivost je činnost státem aprobevovaná k ochraně a rozvoji zvěře; jedná se tak o cílevědomou a regulovanou činnost k ochraně a rozvoji přírody. Myslivost není výrobní činností či podnikáním, ale vztahem k volně žijící zvěři, jež tvoří součást ekosystému, atd. Nelze-li tedy myslivost považovat za výrobní činnost či podnikání, pak příjmy z ní nemohou být příjmy podle § 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“);
- 3) doložená písemnost MF ČR je v rozporu s předmětnou úvahou správce daně. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývají důvody, proč správce daně nemůže předmětný názor některých pracovníků MF ČR respektovat.
- 4) odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí;

dodává, že nemá žádné zkušenosti se zdaněním příjmů, plynoucích z předmětné činnosti fyzických osob.

Krajský soud již o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 3.8.2010 č.j. 22 Ca 323/2009-41, ten však byl ke kasační stížnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21.9.2011 č.j. 8 Afs 56/2010-73 a věc vrácena krajskému soudu k novému projednání a rozhodnutí.

Krajský soud proto znovu přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že správce daně po provedené daňové kontrole sepsal zprávy o daňové kontrole (samostatně za zdaňovací období 2004 a 2005), obě dne 4.8.2008. Projednání zpráv bylo stanoveno rozhodnutím správce daně ze dne 28.7.2008 na 26.8.2008. Dne 26.8.2008 okolo 8.30 hod. telefonovala správci daně pracovnice kanceláře zástupce žalobce, že zástupce žalobce se nemůže dostavit k jednání, když byl odvezen do nemocnice. Správce daně proto upozornil pracovníci kanceláře zástupce žalobce, že uvedené tvrzení je třeba doložit lékařským potvrzením. Současně sdělil, že ještě téhož dne bude dohodnuto, kdy k projednání zpráv dojde. Téhož dne ve 14:15 hod. správce daně telefonoval zpět pracovníci kanceláře zástupce žalobce, která uvedla, že další vyřizování záležitosti jí zástupce žalobce nesvěřil s tím, že už si vše zařídí sám. Na čísle mobilního telefonu zástupce žalobce nikdo hovor nepřijímal. Nato správce daně kontaktoval telefonicky žalobce, kterému celý průběh a obsah telefonování sdělil, na což žalobce odvětil, že není ihned schopen reagovat, avšak 1.9.2008 bude kontaktovat správce daně sám. Dne 29.8.2008 byla správci daně doručena písemná omluva zástupce žalobce (obsahově totožná s telefonickou), v níž zástupce žalobce žádá, aby správce daně rozhodl o novém termínu projednání zprávy a sděluje, že od 27.9.2008 do 5.10.2008 bude mimo území ČR. Nato se správce daně pokoušel bezúspěšně dne 1.9.2008 telefonicky kontaktovat žalobce a jeho zástupce. Nato již správce daně bez dalšího zaslal zprávy o kontrolách poštou a na jejich základě dne 8.9.2008 vydal dodatečné platební výměry o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 a 2005. Proti nim podal žalobce včasné odvolání (obsahově obdobná shora uvedeným žalobním bodům). V odvolacím řízení správce daně jednal s žalobcem (zastoupeným daňovým poradcem) dne 14.7.2009, kdy jej seznámil s obsahem uvedených zpráv o daňové kontrole a poskytl mu prostor k vyjádření k jednotlivým jejím bodům. Žalobce nesouhlasil u zprávy vztahující se ke zdaňovacímu období 2004 s bodem 2.3. (pronájem honitby), u zprávy vztahující se ke zdaňovacímu období 2005 s body 1.1. (nesprávně vykázané zdanitelné příjmy), 2.2. (pronájem honitby), bodem II. (dílčí základ daně podle § 10), vždy slovy „*Nesouhlasím se závěry zprávy.*“ Odvolání žalobce byla (po částečném vyhovění odvolání provedeném přímo správcem daně v části netýkající se předmětu tohoto soudního přezkumu) zamítnuta napadenými rozhodnutími žalovaného. V jejich odůvodnění žalovaný k otázkám uplatněným i v žalobních bodech uvádí:

- 1) právo na projednání zpráv o daňové kontrole nebylo upřeno. Zprávy byly vyhotoveny a připraveny na stanovený termín 26.8.2008. I přes omluvu žalobce (resp. jeho zástupce) nereagoval na telefonáty správce daně a tuto jeho snahu

dohodnout nový termín. V mezidobí přitom žalobce ani jeho zástupce neprojevili sami snahu dohodnout nový termín. Správce daně proto oprávněně toto chování vyhodnotil jako rozporné se zásadou součinnosti a oprávněně zaslal zprávy poštou. Žalovaný vytýká správci daně, pokud stanovil termín projednání „rozhodnutím“;

- 2) k pojmu „myslivost“ a jeho podřaditelnosti pod pojem „podnikání“ se vyjadřuje obdobně jako ve vyjádření k žalobě;
- 3) k písemnosti MF ČR se žalovaný nevyjadřuje;
- 4) výslech svědka by byl nadbytečný za situace, kdy tento výslech není způsobilý zvrátit závěr o nemožnosti podřadit příjmy z výkonu práva myslivosti pod § 7 ZDP.

Krajský soud se neztotožňuje s úvahou žalovaného o dostatečnosti neúspěšných telefonátů a nedostatku aktivity žalobce a jeho zástupce pro závěr o možnosti nahradit projednání zpráv o daňové kontrole jejich zasláním poštou.

Dle § 16 odst. 4 písm. f) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění,

Dle § 16 odst. 8 ZSDP o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Dle § 29 odst. 1 ZSDP správce daně předvolá osobu, jejíž osobní účast v daňovém řízení je nutná, a v předvolání současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.

Z uvedených ustanovení jasně plyne, že je povinností správce daně (nikoli jen pouhým oprávněním daňového subjektu, jak se snaží v odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný odvážně dovodit) projednat s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole. Tato jeho povinnost zcela zjevně vyplývá z ust. § 16 odst. 8 počátku věty druhé ZSDP, který projednání zprávy o daňové kontrole předpokládá jako samozřejmý úkon správce daně.

Současně krajský soud považuje projednání zprávy o daňové kontrole za úkon, u něhož je účast daňového subjektu nezbytná. Z povahy věci totiž vyplývá, že bez přítomnosti daňového subjektu s ním nelze zprávu projednat. K uvědomění

osoby, jejíž účast je nutná, o termínu úkonu v řízení pak slouží dle ZSDP jediný procesní institut – předvolání ve smyslu § 29 odst. 1 ZSDP. Lze tedy sice přisvědčit žalovanému, že není namístě stanovovat termín projednání zprávy o daňové kontrole rozhodnutím, neb se v tomto případě neukládají povinnosti ani nepřiznávají práva ve smyslu § 32 ZSDP, neobstojí však jeho úvaha o dostatečnosti telefonických snah správce daně o stanovení termínu a o nedostatečné součinnosti žalobce jako o skutečnostech způsobilých vyvázat správce daně z povinnosti projednat zprávu o daňové kontrole.

Jediný případ, který umožňuje správci daně zprávu o daňové kontrole neprojednat, upravuje § 16 odst. 8 ZSDP ve své poslední větě – odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Tento institut současně vylučuje možnost předvedení k projednání zprávy o daňové kontrole, neboť je zvláštním následkem nedostavení se.

Podobně však jako u předvedení musí i pro tento následek nedostavení se platit, že může nastat jen, že se předvolaný bez omluvy nedostaví ani po opakovaném předvolání (srov. § 29 odst. 2 ZSDP). Podmínka opakovanosti předvolání přitom vyplývá z § 14 odst. 3 věty první ZSDP, kdy první žádosti o prodloužení lhůty je správce daně povinen vyhovět vždy (výjimkou jsou pouze výluky zde výslovně uvedené). Jakkoli v posuzovaném případě nebyla stanovena výslovně „lhůta“, ale pevný termín, nezbyvá než při absenci zákonné úpravy omluvy z pevně stanoveného termínu postupovat podle ustanovení svou povahou neupravené situaci nejbližšímu, a tím je v ZSDP právě § 14 odst. 2 a § 14 odst. 3 věta první ZSDP.

V posuzovaném případě přitom ze spisů jednoznačně vyplývá, že správce daně omluvu zástupce žalobce toleroval, pokud ji přímo neodmítl a vyvíjel snahu ke sjednání nového termínu projednání zpráv o daňové kontrole. Proto se již krajský soud nezabýval otázkou důvodnosti této omluvy, neboť správce daně se samotnou případnou nedůvodností této omluvy nespojil zákonem předvídaný důsledek – zaslání zpráv poštou. K tomu přistoupil až po následujících marných telefonátech.

Telefonické uvědomění o úkonu však daňové procesní právo – ZSDP – nezná. Jeho možné připustit tam, kde se na jeho základě daňový subjekt k úkonu dostaví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 14.6.2007 č.j. 9 Afs 23/2007-76), nikoli však v situaci, kdy se správce daně daňovému subjektu (resp. jeho zástupci) ani nedovolá. V takové situaci je daňový subjekt (příp. jeho zástupce) řádně o termínu úkonu zpraven právě předvoláním doručeným mu předem do vlastních rukou, jak stanoví § 29 odst. 1 ZSDP a jeho příslušná ustanovení o doručování (§ 17 a násl.).

Za situace, kdy správce daně zjevně respektoval omluvu zástupce žalobce a za situace, kdy pokusy o telefonická spojení byly bezúspěšné, měl správce daně žalobce a jeho zástupce řádně podle § 29 odst. 1 ZSDP předvolat k projednání zprávy o daňové kontrole v novém termínu. Neučinil-li tak, lze jen stěží dovodit, že by se žalobce či jeho zástupce převzetí či projednání zpráv vyhýbali (§ 16 odst. 8 poslední věta ZSDP). Krajský soud proto uzavírá, že nenastaly zákonné podmínky,

které by správce daně opravňovaly zprávy o daňové kontrole neprojednat a zaslat je poštou.

Žalovaný však dále namítá, že zprávy o daňové kontrole byly s žalobcem projednány v odvolacím řízení, a to dne 14.7.2009. Krajský soud proto musel především posoudit, zda je takový postup přípustný. Přihlížel přitom k tomu, že projednání zprávy o daňové kontrole je zcela zásadním momentem v daňovém řízení. Daňovému subjektu jsou řádnou procesní formou sděleny skutečnosti, které správce daně při daňové kontrole zjistil a je mu dána procesní možnost na tato zjištění reagovat. Proto je třeba klást zvýšené nároky na dodržení řádného procesního postupu při projednání zprávy o daňové kontrole.

Soudy se již v minulosti zabývaly tím, zda je přípustné, aby byl vydán platební výměr, aniž by předtím byla zpráva o daňové kontrole projednána a též tím, zda lze takové pochybení odstranit v odvolacím řízení. Kompletní vývoj této judikatury popsal Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku, jímž zrušil předcházející rozhodnutí krajského soudu v této věci. Tento vývoj vyústil v závěr, že v daňovém řízení chybějící oprávnění odvolacího orgánu vedle zrušení rozhodnutí I. stupně též vrátit věc správci daně k dalšímu řízení je specifikem daňového řízení. Ruku v ruce s nemožností vrátit věc po zrušení daňového rozhodnutí zpět do stádia řízení před správním orgánem I. stupně však musí jít rozšíření rozsahu skutečností, jimiž se musí odvolací orgán v odvolacím řízení zabývat. Ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP musí za této situace dávat odvolacímu orgánu též oprávnění napravit procesní pochybení, ke kterým došlo v řízení před správcem daně a která by jinak mohla být důvodem pro vrácení věci tomuto orgánu při současném zrušení prvostupňového rozhodnutí. Jestliže tedy není možné platební výměr zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně, musí být náprava možná v řízení odvolacím.

Krajský soud proto zkoumal, zda byla zjednána náprava v řízení odvolacím. Jak již shora uvedl, z obsahu správních spisů zjistil, že v odvolacím řízení správce daně jednal s žalobcem (zastoupeným daňovým poradcem) dne 14.7.2009, kdy jej seznámil s obsahem uvedených zpráv o daňové kontrole a poskytl mu prostor k vyjádření k jednotlivým jejím bodům. Žalobce nesouhlasil u zprávy vztahující se ke zdaňovacímu období 2004 s bodem 2.3. (pronájem honitby), u zprávy vztahující se ke zdaňovacímu období 2005 s body 1.1. (nesprávně vykázané zdanitelné příjmy), 2.2. (pronájem honitby), bodem II. (dílčí základ daně podle § 10), vždy slovy „*Nesouhlasím se závěry zprávy.*“

Krajský soud proto uzavírá, že právě při jednání dne 14.7.2009 správce daně žalobci řádnou procesní formou sdělil skutečnosti, které správce daně při daňové kontrole zjistil a dal žalobci dána procesní možnost na tato zjištění reagovat. Pochybení správce daně týkající se způsobu projednání zprávy o daňové kontrole tak byla reparována v řízení odvolacím.

Krajský soud proto shledal žalobní bod 1) nedůvodným.

Poté přistoupil krajský soud – vázán právním názorem zaujatým Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s.ř.s.) – k posouzení hmotně právní podstaty sporu, tedy toho, zda příjmy z poplatkového odstřelu

s doprovodem podle § 32 odst. 5 zákona o myslivosti lze považovat za příjmy podle § 7 ZDP, zda náklady za pronájem honitby lze považovat v souladu s § 5 odst. 3 ZDP za náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto zdanitelných příjmů, nebo je třeba uvedené příjmy považovat za tzv. ostatní příjmy podle § 10 ZDP. V takovém případě se totiž k nákladům přihlíží v režimu § 10 odst. 4 ZDP jen jako k nákladům na jejich dosažení.

Otázkou tedy je, zda výkon práva myslivosti lze považovat za podnikání a zda může mít charakter činnosti prováděné soustavně, samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku (§ 2 odst. 1 obchodního zákoníku). Myslivost je definována v § 2 písm. a) zákona o myslivosti jako soubor činností prováděných v přírodě ve vztahu k volně žijící zvěři jako součásti ekosystému a spolková činnost směřující k udržení a rozvíjení mysliveckých tradic a zvyků jako součásti českého národního kulturního dědictví. Právem myslivosti je dle § 2 písm. h) zákona o myslivosti souhrn práv a povinností zvěř chránit, cílevědomě chovat, lovit, přivlastňovat si ulovenou nebo nalezenou uhynulou zvěř, její vývojová stadia a shozy paroží, jakož i užívat k tomu v nezbytné míře honebních pozemků.

Myslivost představuje zcela specifický předmět právní úpravy. Povaha této činnosti musí být posuzována především s ohledem na úpravu obsaženou v zákoně o myslivosti. Neméně podstatný je též nálezy Ústavního soudu ze dne 13.12.2006 sp. zn. Pl. ÚS 34/03, [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz). Důsledky uvedeného nálezu nelze interpretovat pouze jako řešení střetu práva vlastnického a práva na výkon myslivosti, jak se snaží účelově tvrdit žalobce. Ústavní soud se zabýval povahou myslivecké činnosti v celé její šíři a podrobné odůvodnění nálezu tomu odpovídá. Ústavní soud se sice podrobně vyjádřil k jednotlivým námitkám o neústavnosti jednotlivých ustanovení zákona o myslivosti, rovněž však vyčerpávajícím způsobem pojednal o povaze myslivosti jako takové. Zdůraznil, že podstata myslivosti v české právní úpravě směřuje v první řadě k naplnění ústavního cíle – k ochraně zvěře s tím, že k tomuto cíli přibývá ještě cíl další v podobě ochrany myslivosti jako národního kulturního dědictví. Myslivost skutečně není definována jako výrobní činnost či podnikání, ale jako vztah k volně žijící zvěři. Ústavní soud výslovně konstatoval, že právo myslivosti nelze rozdělovat na komerční a nekomerční část.

Takové chápání práva myslivosti musí být zohledněno i při úvaze, jaký charakter mají příjmy z poplatkového odstřelu s doprovodem dle § 32 odst. 5 zákona o myslivosti. Není pochyb, že jde pouze o jednu z dílčích činností při výkonu práva myslivosti, kterou nelze od ostatních činností oddělovat. Tomu svědčí i obsah nájemních smluv, které žalobce uzavřel. Ty podrobně vymezují rozsah jeho činnosti a povinností, které v pronajatých honitbách měl. Jestliže Ústavní soud při střetu práva myslivosti s právem vlastnickým v mnoha ohledech s odkazem na specifickou povahu myslivosti dává přednost výkonu práva myslivosti, pak druhou stranou téhož problému je, že na činnosti, které by za jiných okolností případně mohly být považovány za samostatné a směřující k dosažení zisku, je třeba v tomto ohledu nahlížet odlišně. Tomu svědčí i výslovný zákaz pro honební společenstva podnikat vlastním jménem, uvedený v § 19 odst. 2 zákona o myslivosti. Honební společenstvo se rovněž nesmí účastnit na podnikání jiných osob a nesmí zřizovat ani organizační složky.

Není důvodu tento zákaz nezohlednit i v případě poplatkového odstřelu s doprovodem. Poplatkový odstřel nepochybně může zajišťovat vedle nájemce honitby též samotné honební společenstvo (§ 32 odst. 2 zákona o myslivosti). Vedle zmíněné nedělitelnosti jednotlivých složek výkonu práva myslivosti je zde tedy navíc výslovné ustanovení zákona, podle kterého ani tuto činnost nelze považovat za podnikání. Žalovaný v napadených rozhodnutích správně upozornil, že pokud by výkon práva myslivosti fyzické osoby jako nájemce honitby mohl být považován za podnikání, byla by tím nedůvodně založena nerovnost ve vztahu k honebním společenstvům. Podstatné totiž není, kdo právo lovit a přivlastňovat si zvěř vykonává, ale zda lze tuto činnost vůbec považovat za podnikání. Fakt, že honitbu lze pronajmout též české fyzické osobě, která má platný lovecký lístek (§ 32 odst. 3 zákona o myslivosti) nemůže proto znamenat, že povaha její činnosti v honitbě bude jiná, než pokud by honitbu užívalo honební společenstvo na vlastní účet.

Příjmy z výkonu práva myslivosti nelze považovat za příjmy ze zemědělské výroby, z lesního a vodního hospodářství podle § 7 odst. 1 písm. a) ZDP. Osobou podnikající v lesním hospodářství je osoba, která provádí hospodaření v lesích dle zákona č. 289/1995 Sb. o lesích a o změně a doplnění některých zákonů, jak vyplývá z návětí § 2e odst. 3 zákona o zemědělství. Činnostmi uvedenými v § 2e odst. 3 písm. a), d) nebo e) zákona o zemědělství je možné rozumět i pěstování lesních dřevin, dále výrobu osiva školkařských výpěstků a genetického materiálu rostlin a dále úpravu zpracování a prodej vlastní produkce zemědělské lesní výroby. Ve vymezení zemědělské výroby není uveden odkaz na zákon o myslivosti. Myslivost dle § 2 písm. a) zákona o myslivosti nelze interpretovat jako činnost, jejímž účelem je dosažení zisku a nelze ani takový záměr dovodit z dalších ustanovení zákona o myslivosti. Myslivost proto nelze v jejím celku považovat za zemědělskou výrobu ani za zemědělské podnikání ve smyslu zákona o zemědělství (shodně Pelech, P., Pelc V., Daně z příjmů s komentářem, 7. vydání, ANAG, Olomouc 2006, str. 167).

Na mysliveckou činnost však v jejím celku nelze aplikovat ani živnostenský zákon a nelze příjmy z ní považovat za příjmy z živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP. V tomto ohledu je třeba přisvědčit stanovisku žalovaného v žalobou napadených rozhodnutích, kdy se zabývá vymezením obsahu živnosti „poskytování služeb pro hospodaření v lesích a pro myslivost“, které je obsaženo s odkazem na § 25 živnostenského zákona v příloze 2 nařízení vlády č. 140/2000 Sb. a v příloze 4 nařízení vlády č. 469/2000 Sb. Zde je totiž obsah volné živnosti definován ve vztahu k myslivosti jako úprava loveckých trofejí a jiná obdobná činnost, rovněž jako poskytování odchytových zařízení pro přemísťování zvěře odchycené nebo usmrcené a služby při produkci (stažení, očištění, vypnutí a podobně) kůží a kožešin z usmrcené zvěře. Nepokrývá tedy poplatkový odstřel zvěře s doprovodem. Živností tak není myslivost či výkon práva myslivosti, ale poskytování služeb pro tuto činnost. Jejím obsahem jsou spíše ony tzv. spolkové činnosti, které souvisí s realizací myslivosti ve smyslu § 2 zákona o myslivosti. Proto není správný názor žalobce, pokud očekávané příjmy z poplatkového odstřelu s doprovodem považoval za příjmy z živnosti.

Zbývá posoudit, zda lze příjem z výkonu práva myslivosti spočívající v poplatku za doplňkový odstřel s doprovodem považovat za příjem podle § 7 odst. 2

písm. b) ZDP, tedy za příjem z výkonu nezávislého povolání, které není ani živností ani podnikáním podle zvláštního předpisu. Není tomu tak. Právní předpisy neobsahují legální definici toho, co se rozumí nezávislým povoláním. Vychází se proto podpůrně z § 22 odst. 1 písm. f) ZDP, kde se uvádí v souvislosti s daňovými nerezidenty nezávislá činnost. Při vědomí, že některé z tam uvedených činností je třeba považovat za podnikání podle jiných právních předpisů podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP (architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod.

Již z výčtu uvedených povolání je zřejmé, že jde o činnosti zásadně odlišné od výkonu práva myslivosti. Pro zmíněné profese je charakteristická kreativita a samostatnost při volbě způsobu, jakým bude dosaženo předem stanoveného výsledku. Samozřejmě se tím nemíní nezávislost při dodržování právních pravidel, které mohou tu či onu činnost upravovat. V případě myslivosti resp. výkonu práva myslivosti tato kreativita rozhodně není rysem, který by byl rozhodující při určení povahy této činnosti. Rovněž není dominantní charakteristikou při výkonu práva myslivosti nezávislost při volbě prostředků, jimiž lze např. zvěř lovit. Naopak, zákon o myslivosti stanoví bezpochyby celou řadu omezení, která je třeba při realizaci tohoto práva dodržet. Podle § 3 odst. 2 zákona o myslivosti je držitel honitby a v případě jejího pronájmu nájemce honitby povinen zajišťovat v honitbě chov zvěře v rozmezí mezi minimálním a normovaným stavem zvěře, které jsou určeny v rozhodnutí orgánu státní správy myslivosti o uznání honitby. I poplatkový odstřel s doprovodem je tímto základním kritériem podstatnou měrou omezen. Obdobně je tomu např. u povinnosti sestavovat plán mysliveckého hospodaření dle § 36 odst. 2 zákona o myslivosti, která žalobci též vyplývala z čl. 5 uzavřených nájemních smluv. Nejenže nájemce honitby musí předem deklarovat způsob mysliveckého hospodaření pronajímateli, ale ten má navíc zákonné oprávnění tento návrh připomínkovat a v případě, že není dosaženo dohody při projednání připomínek, má nájemce honitby povinnost podat návrh na určení plánu mysliveckého hospodaření orgánu státní správy myslivosti.

Tím dochází k podstatnému omezení nájemce ve volbě prostředků, kterými bude výkon práva myslivosti realizovat. Účelem poplatkového odstřelu s doprovodem není primárně realizovat odstřel a pobírat za tuto činnost příjem v podobě poplatků, ale zajistit řádnou péči o zvěř i z hlediska aktuálních stavů této zvěře v honitbě. Jak již bylo uvedeno, myslivost je zákonem vymezena jako soubor činností ve vztahu k volně žijící zvěři a byť by součástí práva myslivosti bylo i právo zvěř lovit a přivlastňovat si ji, nelze výkon tohoto dílčího oprávnění, při vědomí nedělitelnosti jednotlivých složek výkonu práva myslivosti, považovat za výkon nezávislého povolání. Výkon práva myslivosti představuje natolik specifickou materii, že i argumentační oporu v jiných oblastech lidské činnosti je třeba hledat velmi uměřeně a případně porovnávat pouze činnosti, které jsou vzájemně skutečně porovnatelné.

Příjem z poplatku za odstřel zvěře s doprovodem dle § 32 odst. 5 zákona o myslivosti tedy nemůže být považován za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP. Pokud takový příjem vznikne, je třeba jej považovat za tzv. další příjem podle § 10 ZDP. Základem daně (dílním základem daně) je

v takovém případě v souladu s § 10 odst. 4 ZDP příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

Krajský soud proto shledal nedůvodným i žalobní bod 2).

Na uvedených závěrech nemůže již ničeho změnit ani výslech navrhovaného svědka o ekonomické povaze poplatkového odstřelu s doprovodem, jak byl prováděn právě u žalobce, ani stanovisko Ministerstva financí ČR, které není obecně závazným právním předpisem, jímž by byl soud při svém rozhodování vázán. Důvodnými proto nejsou ani žalobní body 3) – 4).

S ohledem na nedůvodnost všech uplatněných žalobních bodů krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žaloby jako nedůvodné zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu v řízení nevznikly žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 26. ledna 2012

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu