

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance, v právní věci žalobce: **Ing. Z. K.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 10. 2009, čj. 12837/08-1101-800630 a čj. 13119/08-1101-800630, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 8. 2010, čj. 22 Ca 323/2009 - 41,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 8. 2010, čj. 22 Ca 323/2009 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Jeseníku doměřil rozhodnutími ze dne 8. 9. 2008 žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005. K odvolání žalobce žalovaný změnil rozhodnutí týkající se roku 2004 tak, že snížil správcem daně vyměřenou daň a zamítl odvolání týkající se daňové povinnosti za rok 2005. V obou rozhodnutích dospěl k názoru, že činnost žalobce, výkon práva myslivosti, nelze považovat za podnikání podle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník"). Žalobce neměl možnost volně a samostatně rozhodovat o tom, jaké činnosti a v jakém rozsahu bude při výkonu práva myslivosti realizovat. Příjmy z této činnosti tak nejsou příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů").

II.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce samostatnými žalobami u Krajského soudu v Ostravě. Namítl, že provozuje honitbu a jeho hlavní příjmy plynou z poplatkového odstřelu zvěře, prodeje zvěřiny a pronájmu chaty. Správní orgány nesprávně vyložily pojem „myslivost“, jestliže tuto činnost bez ohledu na její faktickou povahu nepovažují za podnikání. Nesouhlasil se stanoviskem Ministerstva zemědělství ze dne 19. 8. 2003, podle kterého myslivost není ani podnikáním ve smyslu obchodního zákoníku, ani živností ve smyslu zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen živnostenský zákon). Nesouhlasil též s žalovaným při interpretaci § 25 živnostenského zákona. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 8/2005, který se zabýval vztahem § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů. Ekonomická podstata činnosti „výkon práva myslivosti“ má všechny znaky podnikání definované v § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, a to včetně samostatnosti. Poukaz na nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2006, sp zn. Pl. ÚS 34/03, nepovažoval za správný, neboť Ústavní soud neposuzoval, jakým způsobem se mají zdaňovat příjmy z myslivosti, ale kolizi vlastnického práva s mysliveckým právem. Správní orgány odmítly z důvodu údajné diskriminace vůči neziskovým organizacím vyjádření Ministerstva financí ze dne 18. 12. 2007. Toto stanovisko potvrdilo, že příjmy z myslivosti patří pod § 7 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Správce daně se žalobcem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole. Na první termín projednání zprávy o daňové kontrole se zástupce žalobce nemohl dostavit ze zdravotních důvodů. Z jednání se řádně omluvil a požádal o stanovení nového termínu pro projednání zprávy. Následně snad byly učiněny pokusy jej telefonicky kontaktovat, písemně však k projednání zprávy nebyl předvolán. Poté obdržel poštou zprávu o daňové kontrole včetně platebních výměrů. Správce daně nerespektoval § 16 odst. 4 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Nebyl rovněž proveden výslech svědka Ing. J. V., který se měl vyjádřit k ekonomické činnosti žalobce.

[3] Krajský soud v Ostravě věci spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 3. 8. 2010 napadená rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a věci žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Zdůraznil, že je povinností správce daně projednat s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole. Daňový subjekt lze o termínu projednání zprávy vyrozumět předvoláním podle § 29 odst. 1 daňového řádu. Neprojednat zprávu o daňové kontrole je možné pouze při splnění podmínek podle § 16 odst. 8 daňového řádu, tj. tehdy, pokud daňový subjekt bezdůvodně odmítne projednávanou zprávu podepsat. Za situace, kdy správce daně zjevně respektoval omluvu zástupce žalobce, a kdy pokusy o telefonické spojení byly neúspěšné, měl žalobce znovu předvolat k projednání zprávy. V posuzované věci tak nenastaly podmínky, které by správce daně opravňovaly neprojednat zprávu o daňové kontrole a zaslat ji zástupci žalobce poštou. Tímto pochybením zatížily správní orgány řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí.

[4] Soud se neztotožnil s žalovaným při výkladu pojmu „myslivost“ ve vztahu k pojmu „podnikání“. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 8 Afs 6/2008 - 129, který definoval kritéria pro posouzení činnosti z hlediska § 7 zákona o daních z příjmů, a to dovolenost činnosti, skutečný výkon činnosti a naplnění znaků podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Podle krajského soudu nelze souhlasit se závěrem správních orgánů, že není-li činnost živností, nemůže se jednat o podnikání. Rozhodným je pouze to, zda žalobce naplňuje znaky „podnikání“, tedy soustavnost, ziskovost jako motiv činnosti a samostatnost. Státní regulace či smluvní

podmínky samy o sobě nevylučují znak „samostatnosti“. Správní orgány tak budou muset posoudit činnost žalobce ve světle těchto znaků. S tímto posouzením souvisí i potřeba nového zhodnocení důvodnosti návrhu na výslech svědka Ing. J. V.

III.

[5] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že vada, spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, byla odstraněna v odvolacím řízení. V odvolacím řízení byl žalobce seznámen s obsahem příslušných zpráv o daňových kontrolách, s novými důkazními prostředky a jejich hodnocením. Postup stěžovatele byl v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75. V rámci daňové kontroly správce daně zkoumal, zda lze výkon práva myslivosti považovat za podnikání. Z odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá popis všech důkazních prostředků, jejich hodnocení a závěr, že příjmy z výkonu práva myslivosti nelze podřadit pod § 7 zákona o daních z příjmů. Výkon práva myslivosti je specifickou činností a nemůže naplňovat jedno z hlavních kritérií podnikání, a to ziskovost jako motiv činnosti. O tom svědčí i nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 34/03. Ve věci nelze použít rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 5 Afs 8/2005 a sp. zn. 8 Afs 6/2008, neboť v nich se posuzovala běžná činnost vykazující znaky podnikání. U jiných subjektů, které vykonávají shodnou činnost jako žalobce, se výkon práva myslivosti za podnikání nepovažuje. Na takový subjekt se pohlíží jako na neziskový, nepodnikající subjekt, u něhož je ztráta daňově neuznatelná. S ohledem na tyto důvody pak nemá případná výpověď svědka Ing. V. vliv na zařazení příjmů z výkonu práva myslivosti do příjmů dle § 7 nebo § 10 zákona o daních z příjmů.

IV.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jeho příjmy ze sporné činnosti rostly v průběhu období. Myslivost představuje dlouhodobou činnost, která „přináší ovoce až v dlouhodobém horizontu“. Žalovaný je podle něj zatížen představou, že myslivost je v naší zemi provozována jako drahý koníček pro určitou skupinu lidí. V současné době je však tato oblast komercializovaná a přibývá podíl subjektů, které provozují myslivost čistě na komerční bázi za účelem dosažení zisku. Je svobodným rozhodnutím subjektu, zda bude provozovat určitou činnost a pro tento účel se sdruží v mysliveckém sdružení, nebo si tutéž činnost subjekt zvolí jako způsob své obživy. Bylo by nespravedlivé, kdyby podnikatel měl jiné daňové podmínky při provozování totožné činnosti vůči obchodním společnostem. Konstrukce základu daně z příjmů nepředpokládá dělení příjmů na příjmy z podnikatelských činností a ostatní příjmy. Navíc základní podmínkou pro uzavření smlouvy o pronájmu honitby byl živnostenský list nájemce. Vždy je třeba hodnotit konkrétní činnost, zda je provozována za účelem podnikání. Žalovaný se však touto otázkou nezabýval a soustředil se pouze na definici pojmu „myslivost“. To, že činnost žalobce nelze podřadit pod konkrétní živnost podle živnostenského zákona, není rozhodné při úvaze, zda tato činnost představuje příjem podle § 7 a § 10 zákona o daních z příjmů. Pokud stěžovatel poukazoval na nález Ústavního soudu, ten sice uvedl, že prvotním cílem práva lovu je regulace stavu zvěře. To však nepředstavuje jediný cíl; cílem totiž může být i přivlastňování si užitků z honitby.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížnost je důvodná.

[8] Z řízení před krajským soudem vyplynuly dva okruhy právních problémů, které stěžovatel rovněž uvádí v kasační stížnosti. Jde o problematiku řádného projednání zprávy o daňové kontrole, tedy otázku související s respektováním procesních pravidel v daňovém řízení. Dále je mezi účastníky spor o právní posouzení daňové uznatelnosti nákladů, spočívajících v uhrazeném nájemném za pronájem honiteb. Tyto náklady vedly dle mínění žalobce ke vzniku daňové ztráty, podle názoru žalovaného však vzhledem k povaze příjmů z výkonu práva myslivosti mohly být zohledněny jen do výše těchto příjmů.

[9] Krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí především proto, že správce daně neprojednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole v souladu s právními předpisy. Posuzoval okolnosti, za nichž má daňový subjekt právo na omluvu z ústního jednání, při kterém má být zpráva o daňové kontrole projednána a jak má správce daně v takových případech postupovat. Hodnotil přípustnost telefonického stanovení termínu projednání zprávy o kontrole, včetně důsledků, pokud se následně daňový subjekt nedostaví. Stěžovatel však v kasační stížnosti nepolemizoval s důvody, o které krajský soud rozsudek opřel. Zaměřil se na to, zda došlo k projednání zprávy o daňové kontrole v průběhu odvolacího řízení. Nelze mu vytýkat, že tento argument uvádí poprvé až v řízení o kasační stížnosti a nelze z povahy věci hovořit o nepřípustnosti jeho námitky proto, že nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem.

[10] Stěžovatel namítl, že procesní pochybení správce daně napravil v odvolacím řízení. Uložil správci daně se žalobcem zprávu o daňové kontrole projednat, což se následně stalo. Nejvyšší správní soud musel především posoudit, zda je takový postup přípustný. Není sporu o tom, 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.

[11] 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. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 - 53, konstatoval, že při nedodržení zákonného postupu při projednání zprávy o daňové kontrole dochází zpravidla buď k zásahu do práv kontrolovaného subjektu (při pochybení správce daně), nebo ke ztrátě práva (vlastním zaviněním, pochybil-li kontrolovaný). Je proto třeba pečlivě posuzovat způsob ukončení daňové kontroly, neboť jde o takovou fázi kontroly, která v případě procesního pochybení správce daně zhusta způsobí nezákonnost daňové kontroly jako úkonu správce daně, jakož i nezákonnost následného rozhodnutí-platebního výměru. Na podrobnější odůvodnění tohoto rozsudku, který je dostupný na www.nssoud.cz, zdejší soud pro stručnost odkazuje. Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 7. 5. 2008, čj. 15 Ca 154/2007 - 33, dospěl k závěru, že projednání zprávy o daňové kontrole nelze z povahy věci napravovat v

odvolacím řízení, neboť na základě neprojednané zprávy, která v důsledku neprojednání nemůže být osvědčena jako důkaz, nelze vydat rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Jinými slovy, zpráva o daňové kontrole může být způsobilým důkazním prostředkem teprve poté, kdy je řádně projednána s daňovým subjektem a uvedený nedostatek nelze zhojit v rámci odvolacího řízení po vydání rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně.

[12] K zásadní změně však došlo usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75. Nejvyšší správní soud se vyslovil k oprávnění odvolacího orgánu zrušit vydaný platební výměr tak, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Rozšířený senát konstatoval, že rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost.

[13] Chybějící oprávnění odvolacího orgánu vedle zrušení rozhodnutí I. stupně též vrátit věc správci daně k dalšímu řízení bylo interpretováno jako specifikum 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 d. ř. 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. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru, že zde není způsob, jak taková pochybení v dalším řízení napravit. Odvolací orgán by tak nemohl učinit v důsledku shora uvedené judikatury a správci daně již po podání odvolání nemůže být věc po zrušení jeho rozhodnutí vrácena v důsledku právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Ostatně i shora uvedená judikatura z doby před rozhodnutím rozšířeného senátu vycházela z předpokladu, že náprava takového pochybení bude následně možná. Proto lze nadále nápravu procesního pochybení, spočívajícího v neprojednání zprávy o daňové kontrole, provést i v odvolacím řízení. Proto bylo třeba zkoumat, zda nápravu provedl v odvolacím řízení odvolací orgán, popř. zda tuto povinnost uložil správci daně postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Krajskému soudu je však třeba vytknout, že se tímto aspektem věci nezabýval.

[14] Obsah správního spisu však doposud neumožňuje zaujmout k této otázce stanovisko. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že požádal správce daně o doplnění řízení a že následně byl seznámen s obsahem příslušných zpráv o kontrole a s hodnocením nových důkazních prostředků. V předloženém správním spise se však nachází pouze doplnění

předkládací zprávy ze dne 5. 8. 2009, ve které je uvedeno, že dne 4. 6. 2009 proběhl na finančním úřadě v Bruntále výslech svědka Z. a dne 14. 7. 2009 proběhlo u správce daně ústní jednání, při kterém byla za přítomnosti zástupce žalobce projednána zpráva o daňové kontrole. Přestože doplnění předkládací zprávy odkazuje na seznam příloh a mezi nimi též na protokol o ústním jednání ze dne 14. 7. 2009, tento protokol se ve správním spise nenachází. Stěžovatel navíc v žalobou napadených rozhodnutích uzavírá, že daňovou kontrolu považuje za řádně ukončenou již doručením zprávy o daňové kontrole žalobci dne 10. 9. 2008. Nelze proto ověřit, zda skutečně řádně došlo k dodatečnému projednání zprávy o daňové kontrole. Na krajském soudu proto bude, aby stěžovatele vyzval k doplnění listinných podkladů v tomto směru a následně znovu posoudí, zda je nadále důvodná výhrada žalobce o neprojednání zprávy o daňové kontrole.

[15] Poté přistoupil Nejvyšší správní soud 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 zákona o daních z příjmů, zda náklady za pronájem honitby lze považovat v souladu s § 5 odst. 3 za náklady na dosažení, zajištění a udržení těchto zdanitelných příjmů, nebo je třeba uvedené příjmy považovat za tzv. ostatní příjmy podle § 10 zákona. V takovém případě se totiž k nákladům přihlíží v režimu § 10 odst. 4 tohoto zákona jen jako k nákladům na jejich dosažení.

[16] Krajský soud postavil své rozhodnutí na úvaze, že pro posouzení jakékoli činnosti je z daňového hlediska rozhodné naplnění znaků její dovolenosti, skutečného výkonu této činnosti a naplnění znaků podnikání podle obchodního zákoníku. V této věci však bylo třeba se především zabývat povahou výkonu práva myslivosti. Teprve pokud by bylo možné výkon práva myslivosti považovat na druh činnosti, která může být v některých případech vykonávána samostatně, vlastním jménem a za účelem zisku, bylo by možné příjmy např. z poplatkového odstřelu s doprovodem považovat za příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. Není proto případný poukaz krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 5 Afs 8/2005 - 79 a ze dne 16. 7. 2009, čj. 8 Afs 6/2008 - 129. V uvedených věcech soud nehodnotil, zda předmětná činnost z povahy věci může být podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. V prvé věci posuzoval, jaké daňové dopady má to, že subjekt není držitelem příslušného živnostenského oprávnění k činnosti, která obecně podnikáním být nepochybně může. V pořadí druhém rozhodnutí soud řešil, zda žalobce provozoval zemědělskou výrobu, u níž není sporu, že příjmy z ní lze podřadit pod § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů a bylo sporné, zda tuto činnost prováděl soustavně a za účelem dosažení zisku.

[17] Žalobce považoval příjmy z poplatkového odstřelu zvěře s doprovodem za příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, tedy za příjmy ze živnosti. Krajský soud měl proto posoudit, zda je taková klasifikace správná, popř. do které kategorie příjmů tyto příjmy patří. Ani daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobci vznikl resp. mohl vzniknout příjem v podobě poplatků za odstřel zvěře. Nezpochybňovaly ani fakt, že mohly vzniknout náklady, které bylo třeba k dosažení takového příjmu vynaložit. Nelze však vystačit s paušalizující úvahou, že činnost daňového subjektu byla činností dovolenou, právní předpisy s ní počítají a jen proto příjmy z této činnosti je třeba podřadit pod § 7 zákona o daních z příjmů.

[18] Otázkou tedy je, zda výkon práva myslivosti lze považovat za podnikání a zda může mít charakter činnost 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) 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.

[19] 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 nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 34/03. 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 prvé 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.

[20] 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.

[21] 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. Stěžovatel 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) nemůže proto znamenat, že povaha její činnosti v honitbě bude jiná, než pokud by honitbu užívalo honební společenstvo na vlastní účet.

[22] Příjmy z výkonu práva myslivosti nelze považovat za příjmy ze zemědělské výroby, z lesního a vodního hospodářství podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. 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).

[23] 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). V tomto ohledu je třeba přisvědčit stanovisku stěžovatele 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 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.

[24] 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) zákona o daních z příjmů, tedy za příjem z výkonu nezávislého povolání, které není ani živností ani podnikáním podle zvláštního předpisu. Nejvyšší správní soud tento názor nesdílí. Právní předpisy neobsahují legální definici toho, co se rozumí nezávislým povoláním. Vychází se proto podpůrně z § 22 odst. 1 písm. f), 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)

(architekt, lékař, inženýr, právník), lze za nezávislá povolání považovat např. výkonné umělce, sportovce, jejich trenéry, rozhodčí, artisty apod.

[25] 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.

[26] 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. Nepřípadné proto shledal Nejvyšší správní soud úvahy krajského soudu o povaze regulace ve zdravotnických zařízeních. Výkon práce lékařů je upraven samostatnými právními předpisy a příjmy z této činnosti jsou podřazovány pod jiné ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Navíc, jak již bylo opakovaně výše uvedeno, 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.

[27] Lze tedy uzavřít, že příjem z poplatku za odstřel zvěře s doprovodem dle § 32 odst. 5 zákona o myslivosti nemůže být považován za příjem z podnikání či jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů. Pokud takový příjem vznikne, je třeba jej považovat za tzv. další příjem podle § 10 tohoto zákona. Základem daně (dílčím základem daně) je v takovém případě v souladu s § 10 odst. 4 příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

[28] S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právními názory Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. září 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu