



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **HCEPP II Rudná, s. r. o.**, se sídlem K Vypichu 1087, Rudná, zastoupený společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS, s. r. o., se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2013, č. j. 47 Af 15/2012 – 109,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2013, č. j. 47 Af 15/2012 – 109, **se zrušuje** v rozsahu, v němž **se jím zrušují** platební výměry Finančního úřadu Praha - západ ze dne 23. 8. 2004, č. j. 162941/04/060961/1466, č. j. 138646/04/060961/1466, č. j. 138641/04/060961/1466 a č. j. 138631/04/060961/1466.
- II.** Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce společnosti VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 8. 2013, č. j. 47 Af 15/2012 – 109, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 6. 2012, č. j. 3108/12-1400-200796, č. j. 3109/12-1400-200796, č. j. 3110/12-1400-200796 a č. j. 3111/12-1400-200796, a platební výměry Finančního úřadu Praha-západ ze dne 23. 8. 2004, č. j. 162941/04/060961/1466, č. j. 138646/04/060961/1466, č. j. 138641/04/060961/1466 a č. j. 138631/04/060961/1466, kterými byla žalobci (dále jen „účastník řízení“) doměřena daň z nemovitostí za zdaňovací období roku 2001 až 2004. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v případě zdanění staveb sloužících pro podnikání je pro jejich rozlišení z hlediska daňových sazeb vymezených v jednotlivých bodech ust. § 11 odst. 1 písm. d) zákona

č. 338/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“) rozhodující, pro jaké činnosti fakticky slouží. Tento závěr odpovídá celkové koncepci zákona dané vymezením předmětu daně bez ohledu na vydání kolaudačního rozhodnutí v ust. § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí a také původním a přetrvávajícím záměrem zákonodárce, který při přijímání zákona o dani z nemovitostí hodlal sazbu daně odlišovat podle předpokládané výnosnosti užívání staveb, nikoliv podle toho, jak byly zkolaudovány. Nelze pominout ani fakt, že výklad preferující sazební zařazování staveb podle formálních kritérií nabourává obecně uznávanou zásadu materiální pravdy vyjádřenou pro daňové řízení v ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), resp. nyní v ust. § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. zásadu, že se vždy vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, nikoliv podle toho, jak jsou nazvány či jak se tváří. Pro výběr takové (nesystémové) výkladové varianty neposkytuje zákon o dani z nemovitostí dostatečný podklad. Krajský soud se neztotožnil se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011 - 84, neboť jednak tento vychází z odlišných skutkových okolností případu (v důsledku nespolupráce daňového subjektu byla daň vyměřena podle pomůcek) a jednak nebere dostatečně v úvahu, co je obsahem výroku kolaudačního rozhodnutí. Krajského soudu tedy shrnul, že z hlediska zákona o dani z nemovitostí je pro zdanění stavby rozhodující, jakým činnostem každá jednotlivá stavba pro podnikání na počátku posuzovaného zdaňovacího období sloužila. Přitom v situaci, kdy daňový subjekt neprokáže, že by jeho stavba pro podnikání sloužila převážně některé z preferovaných činností (§ 92 odst. 3 daňového řádu) podle ust. § 11 odst. 1 písm. d) bod 1 nebo 2 zákona o dani z nemovitostí, je namíste zdanit ji sazbou podle bodu 3. S ohledem na učiněné závěry je podle krajského soudu zjevné, že napadená rozhodnutí vycházejí z nesprávného právního posouzení, a proto jsou nezákonná. Výsledky daňového řízení pak neobsahují dostatečná skutková zjištění pro posouzení věci. Protože tento deficit se týká i řízení před finančním úřadem, krajský soud podle ust. § 78 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. zrušil rozhodnutí vydaná správními orgány obou stupňů a podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku podalo odvolací finanční ředitelství (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které namítalo, že v předmětné věci je rozhodné posouzení otázky zdanění staveb užívaných pro podnikatelskou činnost, potažmo zařazení pod příslušnou sazbu daně z nemovitostí podle zákona o dani z nemovitostí. Krajský soud v napadeném rozsudku zcela „staví na okraj“ znění kolaudačního rozhodnutí určujícího k jakému účelu má být stavba užívána. V první řadě je podle názoru krajského soudu pro určení příslušné sazby daně rozhodující činnost, které stavba v posuzovaném období sloužila. Stěžovatel se však domnívá, že účel uvedený v kolaudačním rozhodnutí je pro zařazení stavby pod určitou sazbu daně z nemovitostí důležitý. Kolaudační rozhodnutí totiž stanoví povinnost užívat stavbu k účelu určenému v tomto rozhodnutí a nemělo by tedy být možné stavbu pronajmout k jinému účelu. Správce daně nemůže odhlížet od kolaudačního rozhodnutí a předmětu činnosti pronajímatele. Jak vyplývá ze zákona o dani z nemovitostí, předmětem daně ze staveb není činnost vlastníka nebo nájemce ve stavbě prováděná, ale stavba samotná. Předmětné haly byly stavebním úřadem zkolaudovány jako skladovací haly a slouží k podnikání. Takové stavby nemohou být podle hlediska sazby daně ze staveb posuzovány jako stavby sloužící pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství [§ 11 odst. 1 písm. d) bod 1 zákona o dani z nemovitostí], ani jako stavby sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu [§ 11 odst. 1 písm. d) bod 2 citovaného zákona]. Rozhodnutí stavebního úřadu o povolení užívání staveb k uvedeným účelům jsou při vyměření daně z nemovitostí pro správce daně závazná. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2011,

pokračování

č. j. 7 Afs 70/2011-84, v němž byl jako zcela opodstatněný posouzen názor Krajského soudu v Brně, že pro účely stanovení sazby daně z nemovitostí je třeba vyjít a priori z rozhodnutí o kolaudaci a stavebního povolení, neboť tato rozhodnutí jsou pro správce daně předběžnou otázkou ve smyslu ust. § 28 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Totožná právní úprava je obsažena i v ust. § 99 daňového řádu. V citovaném rozsudku se uvádí, že uvedená skutečnost - existence pravomocného kolaudačního rozhodnutí - brání správnímu orgánu i soudu dovozovat, že by stavba mohla mít jiný účel použití, ať již právně či jen formálně, než takový, k němuž byla zkolaudována. Stěžovatel má proto za to, že postup správce daně a posouzení daně věci způsobem, který byl aplikován ve vztahu k účastníku řízení, je plně v souladu se zákonem a s platnou judikaturou. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právními závěry krajského soudu, které považuje za precizně a přesvědčivě odůvodněné. V této souvislosti poukázal na rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 32/2013 - 21, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnou otázkou, která je předmětem řízení v jeho věci, a sice jaká kritéria jsou rozhodující pro zdanění staveb sloužících pro podnikání z hlediska daňových sazeb vymezených v jednotlivých bodech ust. § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí. Toto rozhodnutí zcela vyvrací argumenty stěžovatele uvedené v kasační stížnosti a naopak potvrzuje právní závěry, na nichž je založen napadený rozsudek krajského soudu. Proto účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Spornou právní otázkou je v dané věci, zda je pro určení příslušné sazby daně ze staveb rozhodující znění kolaudačního rozhodnutí, které určuje účel, k jakému má být předmětná stavba užívána, nebo faktický stav.

Podle ust. 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí jsou předmětem daně ze staveb stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů dokončené, byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen "byty") nebo nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen "samostatné nebytové prostory").

Podle ust. § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí činí základní sazba daně u staveb pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných, na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, pro podnikatelskou činnost,

1. sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,
2. sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 5 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,
3. sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

Sazby daně stanovené v citovaném ustanovení vycházejí ze společenského a hospodářského určení staveb. Z důvodové zprávy k ust. § 11 zákona o dani z nemovitostí

vyplývá, že rozdíl mezi jednotlivými sazbami daně u staveb pro podnikatelskou činnost vychází z odlišných podmínek a charakteru odvětví podnikatelských činností, přičemž se při stanovení sazeb vychází také z možné výnosnosti staveb. V této souvislosti lze poukázat i na skutečnost, že v souladu s ust. § 7 citovaného zákona podléhají dani ze staveb i stavby sice kolaudaci podléhající, ale nezkolaudované, a přesto užívané.

Ust. § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí vyžaduje pro aplikaci základní sazby faktické užívání stavby pro podnikatelskou činnost, nikoli to, zda je či není zkolaudována jako stavba určená pro podnikatelskou činnost. Z příslušných zákonných ustanovení je navíc zřejmé, že pro stanovení výše základní sazby daně je rozhodné nejen to, že je stavba skutečně k podnikatelské činnosti využívána, ale také to, k jaké podnikatelské činnosti slovy zákona „slouží“. V případě, že je stavba využívána pro podnikání ve více oborech, použije se sazba daně odpovídající činnosti, která zabírá převážnou část podlahové plochy stavby. Při stejném poměru podlahových ploch se aplikuje sazba vyšší (viz § 11 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je, ve shodě s krajským soudem, pro správné stanovení základní sazby daně podle ust. § 11 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí, v případě je-li stavba ve vlastnictví podnikatelského subjektu, nezbytné zjistit, zda se jedná o stavbu, kterou její vlastník, popř. jiný subjekt, např. nájemce, skutečně užívá pro svou podnikatelskou činnost, a v kladném případě, k jakému konkrétnímu druhu podnikatelské činnosti daná stavba slouží. Z dikce citovaného ustanovení vyplývá, že základní sazby daně uvedené v ust. § 11 odst. 1 písm. d) pod body 1, 2 a 3 se mohou týkat pouze těch staveb, které jsou fakticky užívány pro podnikatelskou činnost. Skutečný účel užívání konkrétní stavby přitom nelze zjistit ze znění kolaudačního rozhodnutí.

Jestliže stěžovatel v této souvislosti poukazoval na rozsudek ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011 - 84, pak nelze přehlednout, že v uvedené věci Nejvyšší správní soud vycházel ze skutkově odlišné situace, kdy v důsledku nespolupráce daňového subjektu byla daň vyměřena podle pomůcek a správce daně použil jako pomůcku pro sazební zařazení zdaňované stavby kolaudační rozhodnutí vydané pro tuto stavbu. Navíc se v předmětné věci řešila i právně odlišná otázka, a to, zda dotyčná stavba má být zdaněna jako obytný dům podle ust. § 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí nebo jako stavba pro podnikatelskou činnost podle ust. § 11 odst. 1 písm. d) citovaného zákona. Proto nelze závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl v uvedené věci, aplikovat v dané věci, kdy daň byla stanovena dokazováním, a předmětem sporu bylo správné určení sazby daně u staveb pro podnikatelskou činnost.

Lze tedy souhlasit se závěrem krajského soudu, že stanovení základní sazby daně podle účelu užívání stavby uvedeného v kolaudačním rozhodnutí, bez zohlednění pro jakou podnikatelskou činnost stavba skutečně v rozhodné době sloužila, je v rozporu se zákonem.

Z výše uvedených důvodů neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji v rozsahu, jímž byla napadeným rozsudkem krajského soudu zrušena rozhodnutí finančního ředitelství, zamítl.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda byly krajským soudem důvodně zrušeny i platební výměry Finančního úřadu Praha-západ ze dne 23. 8. 2004.

Podmínkami pro zrušení prvostupňového rozhodnutí vydaného podle zákona o správě daní a poplatků se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, v němž srovnával principy odvolacího řízení podle správního řádu a zákona o správě daní a poplatků. Právní úprava

pokračování

obsažená ve správním řádu umožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání prvostupňovému správnímu orgánu společně se závazným právním názorem pro jeho další postup. Pokud je tedy třeba doplnit prvostupňové řízení či odstranit jeho vady, dává správní řád odvolacímu orgánu právo volby, zda doplnění dokazování či odstranění vad řízení provede sám nebo zda rozhodnutí zruší a věc vrátí se závazným právním názorem. V daňovém řízení je tomu jinak. Rozšířený senát na základě odlišné právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků vyslovil ve výroku:

- I. *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.*
- II. *Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůckek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*
- III. *V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůckek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.*
- IV. *Vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.*

Ze závěru vysloveného rozšířeným senátem v citovaném usnesení tak vyplývá, že prvostupňový správní orgán nemůže v daňovém řízení po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení svého rozhodnutí soudem. Úvaha soudu, zda doplnění řízení přesahuje možnosti odvolacího řízení, zde nemá místa, neboť z citovaného usnesení rozšířeného senátu lze dovodit, že odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, jimiž je třeba řízení doplnit a že je dokonce oprávněn i změnit způsob stanovení daně. Pokud tedy byly platební výměry Finančního úřadu Praha-západ ze dne 23. 8. 2004 spolu s rozhodnutími finančního ředitelství ze dne 14. 6. 2012 napadeným rozsudkem zrušeny, není možné pokračovat v daňovém řízení a znovu ve věci rozhodnout. Zrušil-li krajský soud předmětné platební výměry z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu a pro nejasnosti ve způsobu stanovení sazby daně, jednalo se o vady, které by mohl a měl v dalším řízení odstranit odvolací orgán.

V této souvislosti lze dále poukázat i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, a ze dne 24. 11. 2009, 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS, v němž dospěl k následujícím závěrům:

- I. *Okolnosti případu, za nichž je krajský soud podle § 78 odst. 3 s. ř. s. oprávněn zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, je třeba posuzovat i ve vztahu k právní úpravě, podle níž bylo správní řízení vedeno.*
- II. *Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat.*

Rozhoduje-li tedy krajský soud o žalobě proti rozhodnutí vydanému podle zákona o správě daní a poplatků (i daňového řádu), není důvodu, aby s odvolacím rozhodnutím současně

zrušil i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, má-li být v řízení pokračováno. V takovém případě je na místě zrušit pouze rozhodnutí odvolacího orgánu, jehož zaváže právním názorem. Krajský soud proto pochybil, pokud současně s rozhodnutími finančního ředitelství zrušil i platební výměry.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ve vztahu ke zrušení platebních výměrů bylo řízení před krajským soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, v tomto rozsahu napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 ve spojení s § 109 odst. 4 s. ř. s.).

Protože kasační stížnost byla v meritu zamítnuta, takže řízení ve věci samé bylo skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V tomto řízení měl ve věci plný úspěch účastník řízení, a proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly. Náklady řízení sestávají z odměny zástupce za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky. Jelikož zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, která činí 21% z částky 3.400 Kč, tj. 714 Kč. Celková částka odměny a náhrady hotových výdajů zástupce tak činí 4.144 Kč.

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

V Brně dne 30. dubna 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu