



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy a soudce zpravodaje JUDr. Karla Šimky a ze soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **K. H.**, zastoupeného Mgr. Marianem Babicem, advokátem, se sídlem Dolní náměstí 13, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25. 7. 2012, č. j. 4248/12-1401-800231, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 4. 2014, č. j. 22 Af 102/2012 - 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobce **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 25. 7. 2012, č. j. 4248/12-1401-800231, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Opavě (dále jen „finanční úřad“) ze dne 9. 5. 2012, č. j. 197532/12/384961806737, ve věci vyměření daně z nemovitostí za zdaňovací období roku 2012 ve výši 192.317 Kč. Stěžovatel se rovněž domáhal zrušení platebního výměru finančního úřadu. Jakkoliv v této věci rozhodovalo Finanční ředitelství v Ostravě, je třeba uvést, že ke dni 31. 12. 2012 bylo toto ředitelství zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, přičemž dle ustanovení § 20 odst. 2 cit. zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Ostravě, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb. (v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství). Nejvyšší správní soud proto podle ustanovení § 69 zákona

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v řízení o kasační stížnosti jednal s tímto orgánem. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Ostravě, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

[2] Krajský soud svým rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele, ve které namítal, že mu daň z nemovitosti neměla být vyměřena podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., zákon o dani z nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“; s účinností od 1. 1. 2014 se uvedený zákon nazývá „o dani z nemovitých věcí“), jelikož sice je vlastníkem předmětných zpevněných ploch, nicméně je k podnikání nevyužívá on, ale nájemci těchto nemovitostí. Krajský soud vyslovil závěr, že se daně obecně třídí podle předmětu zdanění, přičemž v případě daně z nemovitostí jsou touto daní zatíženy pozemky a stavby. Předmětem zdanění daně z nemovitostí v případě pozemků jsou podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí s výjimkou pozemků uvedených v odst. 2 tohoto ustanovení. Pro správné stanovení základní sazby daně z nemovitostí je z hlediska zákona o dani z nemovitostí kromě dalších okolností rozhodný faktický způsob užívání tohoto pozemku, tedy k čemu pozemek slouží, a nikoli to, kdo jej takto užívá. Proto pokud byly pozemky stěžovatele finančním úřadem posouzeny jako pozemky zpevněné, užívané a sloužící pro podnikatelskou činnost, byla tato skutečnost kritériem pro stanovení příslušné sazby daně z pozemku bez ohledu na to, že předmětné pozemky k podnikatelské činnosti užívá nájemce, a nikoli jejich vlastník.

[3] Poplatníkem daně je podle krajského soudu v souladu s ustanovením § 3 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí stěžovatel, neboť zákon v tomto ustanovení stanoví, že poplatníkem této daně je zásadně vlastník pozemku, s výjimkami uvedenými v dalších odstavcích tohoto ustanovení. Krajský soud dospěl k závěru, že z logického výkladu tohoto ustanovení je zřejmé, že nájemce je poplatníkem pouze v situacích vymezených v odst. 2 tohoto ustanovení, z nichž žádná se nevztahovala na nyní posuzovanou věc. Z tohoto důvodu nepřisvědčil výkladu stěžovatele, že je pro zařazení do sazby daně z pozemků rozhodná činnost vlastníka pozemku na tomto pozemku a nikoli faktický stav. Krajský soud shodně s žalovaným uzavřel, že povinnost uhradit vyšší daň vlastníkem jakožto poplatníkem daně má najít odraz v nájemní smlouvě, kterou vlastník s nájemcem uzavírá.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesprávné právní posouzení namítal stěžovatel ve vztahu k ustanovení § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, které se podle správních orgánů obou stupňů i krajského soudu použije při stanovení sazby daně u pozemků užívaných k podnikatelské činnosti či v souvislosti s ní, a to bez ohledu na to, zda takové pozemky k podnikatelské činnosti užívá jejich vlastník (poplatník daně) nebo jiná osoba. Stěžovatel se tímto právním posouzením neztotožňuje a namítá, že ačkoliv je předmětné ustanovení poměrně nejednoznačné a připouští více možností výkladu, je přesvědčen o tom, že úmyslem zákonodárce nebylo nastolit takovou zákonnou úpravu, která by daňovou sazbou určenou pro podnikatele zatížila i nepodnikající subjekty. Takový závěr vyplývá podle stěžovatele především z důvodové zprávy k zákonu č. 212/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 212/2011 Sb.“), kterým bylo do zákona o dani z nemovitostí doplněno předmětné ustanovení. V důvodové zprávě se mimo jiné uvádí, že účelem navržené změny právní úpravy je „*snižování daňové zátěže podnikatelské sféry*“ jakož i „*zjednodušení a zefektivnění průběhu daňového řízení, a snaha o optimálně vyvážené zdanění všech kategorií staveb užívaných pro podnikatelskou činnost při současném zabrazení závažnějšímu snižování*“

pokračování

příjmů z daně z nemovitostí do rozpočtu obcí a výrazném posílení právní jistoty všech dotčených subjektů“. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že interpretace tohoto ustanovení provedená krajským soudem by přitom znamenala přesný opak, jelikož by takový výklad vedl k podstatnému zvýšení daňové zátěže nepodnikajících osob, což jistě nebylo úmyslem zákonodárce, a současně by ztížil a zkomplikoval průběh daňového řízení. Správce daně by totiž musel zkoumat nejenom to, zda pozemek užívá k podnikatelské činnosti jeho vlastník, ale musel by toto zkoumání rozšířit na blíže neurčený počet faktických uživatelů pozemku, kterých může být nemalé množství. Zákonodárcem zamýšlené posílení právní jistoty dotčených subjektů by v případě akceptování právního názoru krajského soudu podle stěžovatele nebylo naplněno, jelikož by v takovém případě byla značně oslabena zejména právní jistota poplatníka daně. Ten by byl postaven do situace, kdy by skutečnosti rozhodné pro stanovení výše daně nemohl svým jednáním zcela ovlivnit a byl by v tomto směru odkázán na jednání třetích osob, v daném případě nájemců pozemku či jiných faktických uživatelů. Byli by to právě nájemci, kdo by svým rozhodnutím, zda pronajatý pozemek budou, či nebudou užívat k podnikání, přímo ovlivňovali výši daňové povinnosti vlastníka. V tomto směru neobstojí dle stěžovatele ani „doporučení“ krajského soudu, aby byla povinnost uhradit vyšší daň zohledněna v nájemní smlouvě uzavřené mezi vlastníkem a nájemcem. Nájemní smlouvy k pozemkům jsou totiž zpravidla uzavírány na období několika let, přičemž předmětná změna zákona o dani z nemovitosti byla provedena necelého půl roku před svou účinností, a vlastníci pozemků tak většinou ani nemohli na tuto změnu reagovat úpravou smluvních podmínek.

[5] Stěžovatel v neposlední řadě poukazuje na to, že z většiny jemu dostupných výkladů sporného ustanovení nevyplývá, že by pro stanovení sazby daně dle tohoto ustanovení měla být rozhodující činnost jiného subjektu než vlastníka. Stěžovatel uvádí, že nemá poznatek o tom, že by byla tato problematika řešena v judikatuře Nejvyššího správního soudu, a proto vycházel z již zmíněné důvodové zprávy a dále z informace vydané Generálním finančním ředitelstvím dne 15. 11. 2011, č. j. 34100/11-3310-010560. V žádném z těchto dokumentů není konstatováno, že by v souvislosti se stanovením konkrétní daňové sazby mohla být posuzována také podnikatelská činnost jiné osoby než vlastníka. Teprve v dodatku k citované informaci ze dne 20. 1. 2012, č. j. 2701/12-3310-010560, Generální finanční ředitelství dospělo k závěru, že speciální sazbou daně dle § 6 odst. 2 zákona se mají danit také nemovitosti pronajaté jinému subjektu pro jeho podnikatelskou činnost. Současně ovšem Generální finanční ředitelství téhož dne vydalo tiskovou zprávu, v níž konstatuje: „*V letošním roce mají nově povinnost podat daňové přiznání nebo dle daňové přiznání vlastníci zpevněných ploch na druzích pozemků "ostatní plocha" a "zastavěná plocha a nádvoří", kteří je využívají k podnikatelské činnosti.*“ S ohledem na výše uvedené považuje stěžovatel za vhodné, aby Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím sjednotil výkladové nesrovnalosti sporného zákonného ustanovení.

[6] Stěžovatel dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž uvádí, že je napadené rozhodnutí krajského soudu nedostatečně odůvodněno. Stěžovatel v řízení před krajským soudem předestřel v podstatě totožnou argumentaci, jakou přednáší v kasační stížnosti, a to včetně podrobného odůvodnění. Krajský soud se ovšem s touto argumentací v zásadě vůbec nevypořádal, když pouze uzavřel, že se ztotožňuje s výkladem žalovaného ohledně sporných ustanovení. Krajský soud ani žalovaný však podle stěžovatele dostatečně nevysvětlili, proč by mělo být sporné ustanovení zákona vykládáno právě způsobem, jak jej prezentovaly správní orgány. Krajský soud se na rozdíl od stěžovatele v rámci interpretace sporné právní normy nezabýval otázkou jejího účelu, nevypořádal se s odkazy na důvodovou zprávu a jeho odkaz na logický výklad sporného ustanovení zůstává zcela neodůvodněný. I kdyby byl právní názor prezentovaný v napadeném rozsudku správný, nemůže být takové rozhodnutí bez náležitého odůvodnění zákonné. Stěžovatel má nepochybně právo nejen na to, aby soud jeho žalobu projednal a rozhodl, ale také na to,

aby mu jakožto účastníkovi řízení bylo srozumitelně vysvětleno, z jakých konkrétních důvodů soud rozhodl určitým způsobem.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, přičemž, bude-li přisvědčeno jeho argumentaci ohledně výkladu sporného ustanovení, navrhuje také zrušení rozhodnutí žalovaného i platebního výměru finančního úřadu podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., jelikož jsou tato rozhodnutí správních orgánů založena na stejné právní úvaze jako rozsudek krajského soudu.

[8] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný především uvádí, že je dle jeho názoru v případě ustanovení § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí možný pouze jeden výklad, a proto nelze toto ustanovení považovat za nejednoznačné. Podle žalovaného je z jazykového výkladu příslušných ustanovení zákona o dani z nemovitostí patrné, že je ve fázi určení výše daně vztahující se ke konkrétnímu pozemku zcela irelevantní, kdo je jeho vlastníkem. Jedná-li se totiž o zpevněnou plochu pozemku, je pro účely konkrétní sazby daně podstatné pouze to, zda je užívána k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní, či nikoliv. Vzhledem k tomu, že zákon neudává žádnou další podmínku pro aplikaci daňové sazby podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, nelze na základě jazykového výkladu této právní normy dojít k jinému závěru, než že daná sazba daně bude aplikována vždy, když bude zpevněná plocha pozemku užívána k uvedenému účelu, a to nezávisle na tom, kdo ji bude k tomuto účelu užívat.

[9] Žalovaný nesouhlasí také s argumentací stěžovatele ohledně důvodové zprávy k zákonu č. 212/2011 Sb. Z jejího znění totiž podle žalovaného nelze vyvodit, že by se sazba daně podle § 6 odst. 2 písm. a) měla aplikovat pouze v případě, že zpevněnou plochu pozemku užívá k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní vlastník pozemku. Formulace, že je účelem navržené změny právní úpravy „*snížení daňové zátěže podnikatelské sféry*“, je obsažena v obecné části důvodové zprávy, a to ještě v části obsahující závěrečnou zprávu z hodnocení dopadů regulace podle obecných zásad. Uvedené tvrzení proto není podstatné pro výklad předmětného ustanovení, ale pouze pro zhodnocení dopadů navrhované právní úpravy. V mnohých případech přitom podle žalovaného došlo ke snížení zátěže podnikatelské sféry. Pro výklad ustanovení § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí je však nutné čerpat ze zvláštní části důvodové zprávy k tomuto bodu, kde se uvádí, že má navrženým opatřením dojít ke snížení daňové zátěže poplatníků daně z nemovitostí, což je obecný pojem, který nerozlišuje mezi tím, zda poplatníci sami užívají zpevněnou plochu pozemku ke své podnikatelské činnosti či nikoliv.

[10] Žalovaný se navíc neztotožňuje ani s tvrzením stěžovatele, že by výklad krajského soudu vedl ke zvýšení daňové zátěže nepodnikajících osob. Právní úprava zpevněných ploch byla do zákona o dani z nemovitostí zavedena z důvodu nejednoznačnosti zdaňování těchto ploch daní ze staveb, kdy v případě takové plochy byla správci daně běžně aplikována sazba 10 Kč za 1 m², tedy dvakrát vyšší, než je současná sazba daně podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí.

[11] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatele, že je poplatník daně při aplikaci výkladu uplatněného krajským soudem postaven do situace, kdy skutečnosti rozhodné pro stanovení daně nemůže ovlivnit svým jednáním. Uvádí, že nájemní smlouvy k pozemkům jsou sice často uzavírány na dobu několika let, tato skutečnost však nemůže omezovat zákonodárce v jeho činnosti na úkor toho, že daňový subjekt dostatečně nehájí své zájmy při úpravě soukromoprávních vztahů. Podle žalovaného je zcela běžnou praxí, že subjekty do jednotlivých smluv uzavíraných na delší dobu uvádí ustanovení, která řeší případné pohyby sazeb daní, a to zpravidla tak, že v případě zvýšené sazby daně bude upravena i smluvená cena. Obdobně lze postupovat i v případě nájemních smluv, ve kterých lze navíc také upravit to, že nájemce není

pokračování

oprávněn pronajatou nemovitost užívat pro podnikatelskou činnost nebo v souvislosti s ní. Na danou skutečnost je přitom nutné pamatovat již dříve, zpravidla při uzavírání nájemní smlouvy, ne až po změně legislativní úpravy.

[12] Co se týče argumentace doplněním informace Generálního finanční ředitelství ze dne 20. 1. 2012, č. j. 2701/12-3310-010560, toto doplnění podle žalovaného pouze upřesnilo, že se mají danit také nemovitosti pronajaté jinému subjektu k podnikatelské činnosti. Původní informace na tyto situace nepamatovala, jelikož hlavní množinu případů, na které bylo nutné upozornit, tvořily ty, kdy vlastník zpevněnou plochu pozemku sám využívá ke své podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní.

[13] Účastník řízení v závěru svého vyjádření odkázal na podporu svých tvrzení na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2004, č. j. 6 Afs 1/2003 - 49, a uvedl, že je s ohledem na výše uvedené přesvědčen o nedůvodnosti kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Ze správního spisu vyplynulo, že byla stěžovateli platebním výměrem finančního úřadu ze dne 9. 5. 2012, č. j. 197532/12/384961806737, vyměřena daň z nemovitostí na rok 2012 v celkové výši 192.317 Kč. Finanční úřad zjistil místním šetřením, že jsou předmětné nemovitosti zpevněnými plochami a že jsou užívány k podnikatelským činnostem jiných osob než stěžovatele. Dále finanční úřad z nájemních smluv uzavřených mezi stěžovatelem jako vlastníkem a nájemci zjistil, že nájemci nemohou předmětné nemovitosti užívat k jiným účelům než k podnikatelské činnosti, a to v rozsahu a způsobem, který stanoví vlastník objektu ve smlouvách o nájmu předmětných zpevněných ploch. Na základě těchto skutečností finanční úřad vyměřil stěžovateli výše uvedenou daň podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí. Stěžovatel proti tomuto platebnímu výměru podal dne 11. 5. 2012 odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2012, č. j. 4248/12-1401-800231, zamítnuto s odůvodněním, že zpevněnou plochou pozemku užívanou pro podnikatelskou činnost nebo v souvislosti s ní se rozumí zpevněná plocha pozemku, na níž je podnikatelská činnost přímo provozována, bez ohledu na to, zda ji provozuje vlastník pozemku nebo jiný subjekt. Předmětem daně z nemovitostí je totiž majetek ve vlastnictví poplatníka, a nikoliv smluvní závazkový vztah, který vzniká uzavřením nájemní smlouvy mezi vlastníkem a uživatelem nemovitosti. Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel správní žalobu, která byla rozsudek krajského soudu ze dne 10. 04. 2014, č. j. 22 Af 102/2012 - 21, rovněž zamítnuta.

[16] Podle § 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí v rozhodném znění jsou předmětem daně z pozemků pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí.

[17] Podle § 3 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí je poplatníkem daně z pozemku vlastník pozemku. Podle odst. 2 cit. ustanovení je poplatníkem daně z pozemků u pronajatých pozemků nájemce, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv nebo převedené na základě rozhodnutí o privatizaci na Ministerstvo financí. Podle odst. 4 cit. ustanovení je poplatníkem daně uživatel v případě, že vlastník pozemku není znám, nebo u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené.

[18] Podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí činí sazba daně u ostatních pozemků za každý 1 m² u zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužících pro

1. zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství 1,00 Kč,
2. průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost 5,00 Kč.

[19] Podle § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitostí se zpevněnou plochou pozemku rozumí pozemek nebo jeho část v m² evidovaný v katastru nemovitostí s druhem pozemku ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří, jehož povrch je zpevněn stavbou podle stavebního zákona bez svíslé nosné konstrukce.

[20] V nyní projednávané věci nebylo sporné, že je stěžovatel vlastníkem předmětných pozemků a že stěžovatel předmětné pozemky neužívá ke své podnikatelské činnosti, ale že je pronajímá třetím osobám, které je užívají ke svému podnikání. Stěžovatel nesouhlasil toliko s právním posouzením otázky, zda může být zpevněná plocha pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní zdaněna sazbou podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí i v případě, že podnikatelskou činnost na předmětném pozemku vykonává jiná osoba než vlastník.

[21] Z gramatického výkladu jednotlivých ustanovení zákona o dani z nemovitostí, jak jej provedl krajský soud i správní orgány, je zřejmé, že poplatníkem daně z nemovitostí je zásadně vlastník nemovitosti. Z tohoto výchozího pravidla zákon připouští pouze taxativně stanovené výjimky uvedené v § 3 odst. 2 až 4, na základě kterých může být poplatníkem daně také nájemce nebo uživatel nemovitosti. Žádná z těchto výjimek se však na případ stěžovatele nevztahuje, což ostatně ani on sám nenamítal. Z hlediska tohoto druhu interpretace tedy vyplývá, že poplatníkem takto vyměřené daně z předmětných nemovitostí měl být stěžovatel jako vlastník.

[22] Stěžovatel však argumentuje teleologickým výkladem, který opírá o důvodovou zprávu k zákonu č. 212/2011 Sb. Z této důvodové zprávy vyplývá, že cílem novely č. 212/2011 Sb. bylo odstranění nejasnosti zdanění u pozemků s plošnými stavbami (tzv. zpevněnými plochami pozemků). Do 31. 12. 2011 totiž byly zpevněné plochy předmětem daně ze staveb. Stavba přitom mohla být předmětem daně ze staveb, pokud byla stavbou nemovitou ve smyslu ustanovení § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v tehdy účinném znění, a zároveň samostatnou věcí způsobilou být předmětem občanskoprávních vztahů. Splnění těchto kritérií přitom činilo v daňovém řízení často potíže, přičemž důvodová zpráva uvádí i nejednotnou rozhodovací praxi mezi soudy, kdy byly v některých případech stavby bez svíslé nosné konstrukce posuzovány jako samostatné nemovité věci, v jiných zase pouze jako způsob využití pozemku. V zájmu právní jistoty všech zúčastněných na daňovém řízení, včetně příjemce výnosu daně z nemovitostí, tedy obcí, byl zpracován návrh nové právní úpravy zdaňování plošných staveb daní z nemovitostí, který vyňal stavby zpevněných ploch pozemků z předmětu daně ze staveb a definoval je výslovně jako novou kategorii zdaněnou pouze daní z pozemků. Zamýšlené snížení daňové zátěže podnikatelské sféry mělo nastat tím, že nově nastavená sazba daně (1 Kč za 1 m² v případě využití pro zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství a 5 Kč za 1 m² v případě průmyslu, stavebnictví, dopravy, energetiky, ostatní zemědělské výroby a ostatní podnikatelské činnosti) je výrazně nižší než byla daň ze staveb (10 Kč za 1 m² podle § 11 odst. 1 písm. d) bod 2. zákona o dani z nemovitostí).

[23] V kasační stížnosti namítaný teleologický výklad tedy z citované důvodové zprávy nevyplývá. Stěžovateli nelze především přisvědčit, že by výklad použitý krajským soudem vedl

pokračování

k podstatnému zvýšení daňové zátěže nepodnikajících osob. Pokud jsou totiž předmětné nemovitosti zpevněnými plochami fakticky užívanými k podnikání, což stěžovatel nezpochybňuje, byly již před účinností zákona č. 212/2011 Sb. předmětem daně z nemovitostí, a to dokonce daně dvojnásobně vyšší, pokud byly zdaněny jako stavby. Ani před účinností této novely přitom nebylo pro posouzení, zda je daná nemovitost nemovitostí používanou k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní, rozhodné, zda podnikatelskou činnost provádí vlastník nemovitosti nebo pouze její nájemce. Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2004, č. j. 6 Afs 1/2003 - 49, na který vhodně odkázal i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. V tomto rozsudku se zdejší soud ve vztahu k provozování podnikatelské činnosti v budově pro účely vyměření daně ze stavby vyjádřil, že „(p)ro stanovení základní sazby je zcela nerozhodná okolnost, jakým subjektem je podnikatelská činnost provozována, zda vlastníkem či nájemcem, a zda mezi vlastníkem a nájemcem jsou nějaké vzájemné vztahy.“

[24] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani argumentaci stěžovatele, že interpretace použitá krajským soudem není správná, jelikož by takový výklad vedl k ztížení a zkomplikování průběhu daňového řízení, neboť by správce daně musel zkoumat nejen to, zda pozemek užívá k podnikatelské činnosti jeho vlastník, ale musel by toto zkoumání rozšířit i na blíže neurčený počet faktických uživatelů pozemku. V nyní projednávaném případě finanční úřad spolehlivě zjistil skutečnost, že jsou zpevněné plochy využívány k podnikatelské činnosti, jednoduše provedením místního šetření na dotčených nemovitostech a z nájemních smluv, které si za účelem odstranění pochybností vyžádal od stěžovatele. K žádnému výraznějšímu zkomplikování daňového řízení tedy nedošlo.

[25] Co se týče tvrzení stěžovatele, že byl na základě právního posouzení provedeného krajským soudem postaven jako poplatník daně do situace, kdy skutečnosti rozhodné pro stanovení výše daně nemohl svým jednáním zcela ovlivnit, a byl tak odkázán na jednání třetích osob, v daném případě nájemců pozemku či jiných faktických uživatelů, ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje se závěrem žalovaného, že stěžovatel jako pronajímatel především mohl v nájemní smlouvě vyloučit možnost užívání nemovitostí pro podnikatelské účely, pokud nechtěl, aby byly dotčené nemovitosti zdaněny jako nemovitosti určené pro podnikatelskou činnost. V tomto smyslu neobstojí ani námitka, že jednotlivé nájemné smlouvy byly uzavřeny na delší dobu ještě před účinností zákona č. 212/2011 Sb., jelikož již v době uzavření jednotlivých smluv (stěžovatel předložil finančnímu úřadu nájemní smlouvy uzavřené dne 5. 1. 2004 a dne 20. 9. 2011) rozlišoval zákon o dani z nemovitostí rozdílné sazby pro zdanění staveb (kam zpevněné plochy před účinností zákona č. 212/2011 Sb. patřily) užívaných pro podnikatelskou činnost a staveb určených k jiným účelům. Z ustanovení nájemních smluv je však zřejmé, že stěžovatel musel předpokládat, že svoje nemovitosti pronajímá k výkonu podnikatelské činnosti (například smlouva ze dne 20. 9. 2011 obsahuje v bodu III. nazvaném „Účel nájmu“ formulaci, že se předmět nájmu bude užívat jako sklad a montážní dílna autoskel a autopříslušenství). Stěžovatel tedy měl možnost ovlivnit, jakým způsobem budou nemovitosti v jeho vlastnictví využívány a jaká sazba daně z nemovitostí bude v důsledku toho použita. S ohledem na to obstojí také závěr krajského soudu i žalovaného, že stěžovatel mohl tuto skutečnost zohlednit v rámci výše nájemného sjednaného v nájemní smlouvě.

[26] Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že za nepřezkoumatelné rozhodnutí lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo z něž nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, rozhodnutí, z něž nelze seznat, co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má

za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjištěvané, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004).

[27] V nyní projednávané věci jsou z napadeného rozsudku krajského soudu seznatelné závěry, ke kterým krajský soud dospěl. Námitka nepřezkoumatelnosti obsažená v kasační stížnosti vychází především z odlišného právního posouzení, než které zaujal krajský soud, a vytýká krajskému soudu, že se nezabýval skutečnostmi, které podle něj nejsou v dané věci podstatné. Napadený rozsudek proto nepovažuje zdejší soud za nepřezkoumatelný.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, neboť závěr krajského soudu ohledně aplikace ustanovení § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí je správný. Krajský soud přitom své rozhodnutí řádně a srozumitelně odůvodnil. Protože kasační stížnost není důvodná, Nejvyšší správní soud ji podle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 16. prosince 2014

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu