ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Zemědělský podnik Razová, státní podnik v likvidaci**, se sídlem Třanovského 622/11, Praha 6, zast. JUDr. Tomášem Machem, advokátem se sídlem Viktora Huga 377/4, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2019, č. j. 22199/19/5100-31462-708633, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 21/2019 - 34,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 21/2019 – 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí specifikované tamtéž. Stěžovatel jím zamítl odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) ze dne 8. 10. 2018, č. j. 1840635/18/3101-70461-809481, jímž byla žalobci vyměřena daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2018.

[2] Mezi žalobcem a stěžovatelem bylo sporné, zda jsou nemovité věci ve vlastnictví České republiky, se kterými žalobce hospodaří, osvobozeny od daně. Pozemky a stavby ve vlastnictví státu sice jsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění v době rozhodné, otázkou nicméně je, zda se nejedná o nemovité věci užívané k podnikání, neboť v takovém případě by bylo jejich osvobození vyloučeno podle § 4 odst. 3, respektive § 9 odst. 4 téhož zákona.

[3] Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti [§ 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Dospěl k závěru, že žalovaný založil své rozhodnutí na rozporných úvahách, neboť na jednu stranu konstatoval, že osvobození podle výše citovaných ustanovení je vyloučeno již na základě toho, že žalobce je podnikatelem, na druhou stranu však hodnotil důkazy předložené žalobcem za účelem prokázání, že nemovité věci neslouží k podnikatelským účelům.

[4] Stěžovateli dále vytkl, že dostatečně neodůvodnil, proč podmínky podle § 4 odst. 3 a § 9 odst. 4 zákona o dani z nemovitých věcí vykládá rozdílně ve vztahu k § 4 odst. 1 písm. l) téhož zákona, podle kterého jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť. U dalších pozemků, se kterými stěžovatel hospodařil, bylo osvobození přiznáno právě podle § 4 odst. 1 písm. l), žalovaný k nim však na rozdíl od sporných pozemků konstatoval, že podmínku podle odst. 3 je třeba vykládat materiálně. Při aplikaci téhož ustanovení na pozemky spadající pod § 4 odst. 1 písm. a) oproti tomu postupoval formálně a osvobození nepřiznal proto, že žalobce má jako státní podnik postavení podnikatele.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Stěžovatel se závěrem o nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí nesouhlasí. Má za to, že v něm srozumitelně vyložil, že sporné nemovité věci nelze od daně osvobodit, protože žalobce je podnikatelský subjekt a je nezbytné k němu tímto způsobem přistupovat. Otázkou, zda nemovité věci slouží k podnikání a důkazními prostředky k tomu předloženými se zabýval proto, že jednalo o odvolací námitku, se kterou byl povinen se vypořádat. Kasační stížnost podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

[6] Námitkou neodůvodněných rozdílů při výkladu § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí nebyl povinen se zabývat, neboť nebyla v odvolání uplatněna a poprvé se objevila až v žalobě. Na námitku reagoval ve svém vyjádření k žalobě, což však krajský soud nereflektoval.

[7] V kasační stížnosti dále uvedl, že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí je na rozdíl od osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) téhož zákona spojeno s osobou poplatníka.

III. Vyjádření žalobce

[8] Žalobce se ztotožňuje se závěry krajského soudu a opakuje, že napadené rozhodnutí považuje za vnitřně rozporné. Stěžovatel v něm jasně konstatoval, že předložené důkazy neprokazují, že dotčené pozemky neslouží k podnikání, a ve vyjádření k žalobě výslovně dovozoval neunesení důkazního břemene.

[9] Výklad stěžovatele hodnotí jako nesprávný, neboť zákonodárce vztáhl osvobození k charakteru pozemku, tedy předmětu daně, nikoli k osobě poplatníka.

[10] Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Shodně jako v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2 Afs 25/2020 – 36, ve věci týchž účastníků a týkající se totožných otázek (pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2016), dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejprve se zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek splňuje. Krajský soud vyložil důvody, pro které dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, a v důsledku toho se nezabýval meritem věci. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatečné odůvodnění, ze kterého je zcela zřejmé, proč soud rozhodl, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[15] Z konkrétních námitek stěžovatele lze pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. podřadit tvrzení, že krajský soud nepřihlédl k jeho argumentaci uplatněné ve vyjádření ke kasační stížnosti, týkající se srovnání osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) a písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že krajský soud je při rozhodování o žalobě vázán žalobními důvody (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), není ale povinen podrobně se vypořádávat s vyjádřením žalovaného; pro posouzení věci jsou ostatně stěžejní důvody uvedené v přezkoumávaném rozhodnutí. V nynější věci přitom krajský soud shledal, že stěžovatel dostatečně neodůvodnil rozdíly při výkladu § 4 písm. a) a l) ve spojení s § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí a právě to bylo jedním z důvodů zrušení napadeného rozhodnutí. Argumenty, které stěžovatel uvedl ve vyjádření k žalobě k otázce, jejíž odůvodnění krajský soud v napadeném rozhodnutí zcela postrádal, nebyly z tohoto pohledu podstatné (význam nicméně mohou mít v dalším řízení, viz dále).

[16] Nejvyšší správní soud se následně zabýval zákonností zrušovacího důvodu krajského soudu, tj. přezkoumatelností napadeného správního rozhodnutí. Za tímto účelem nejprve ověřil jeho obsah.

[17] Stěžovatel k osvobození sporných pozemků především uvedl, že důvodem, pro který nebylo přiznáno, byla skutečnost, že žalobce je státním podnikem, má tedy postavení podnikatele a hospodaří s majetkem státu, který mu byl přenechán právě za účelem podnikání. V podstatě tedy jde o podnikatelský daňový subjekt jako každý jiný a tímto způsobem s ním musí být zacházeno. Jelikož sporné pozemky jsou majetkem, který byl státem jednoznačně určen k podnikání, považují se za nemovitosti užívané k podnikání, kterým nesvědčí osvobození od daně (body [25] a [30] rozhodnutí).

[18] V uvedené části odůvodnění stěžovatel postupně vypořádal odvolací námitky (body [26] - [29] rozhodnutí). Uvedl, proč se státní podnik považuje za podnikatele; proč je irelevantní, že žalobce je v likvidaci; že se žalobce i nadále věnuje některým z činností zapsaných v jeho předmětu podnikání. Následně konstatoval, že žádný z předložených důkazních prostředků neprokazuje, že sporné pozemky neslouží k podnikání, tj. že se jedná o nemovité věci osvobozené od daně. Související námitky nepovažoval za důvodné, neboť nic nemění na skutečnosti, že nemovité věci nesplňují podmínku podle § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí.

[19] Nejvyšší správní soud hodnotí takto koncipované odůvodnění jako srozumitelné a přezkoumatelné.

[20] Z napadeného rozhodnutí je jednoznačně zřejmé, že osvobození sporných pozemků od daně je dle stěžovatele vyloučeno již proto, že žalobce je státním podnikem. To, že se následně vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám, lze jedině kvitovat, neboť k tomu

je povinen podle § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Bylo by možné polemizovat o vhodnosti vyjádření, že žádný z předložených důkazních prostředků neprokazuje, že pozemky neslouží k podnikání. Z pohledu stěžovatele totiž bylo v podstatě nemožné, aby jakýkoli předložený důkazní prostředek k takovému závěru vedl, když považoval za rozhodující zcela nespornou skutečnost, že žalobce je státním podnikem. Stěžovatel však byl při koncipování svého odůvodnění evidentně veden snahou nepominout žádnou část žalobcovy argumentace, a také zmíněnou část uvedl jako odpověď na žalobcovu argumentaci. Jak již bylo uvedeno, stěžejní je to, že z rozhodnutí je zcela jasné, proč stěžovatel dospěl k závěru o nemožnosti osvobození sporných pozemků. O tom, že tento důvod byl z napadeného rozhodnutí dobře patrný, ostatně svědčí, že s ním žalobce v žalobě polemizoval.

[21] Nepřezkoumatelnost stěžovatelova rozhodnutí nelze spatřovat ani v tom, že nevysvětlil, proč v případě jiných pozemků, se kterými žalobce hospodaří a které jsou od daně osvobozeny jako pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť [§ 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí], nepovažoval na závadu podmínky podle § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, že žalobce je státním podnikem. Stěžovatel u všech pozemků uvedl, zda jsou od daně osvobozeny, či nikoli, na základě jakého ustanovení a jaké důvody ho k tomuto závěru vedly. V případě sporných pozemků přitom nesporně připadalo v úvahu pouze osvobození podle jiného ustanovení. Byť podmínka, že pozemky (respektive stavby) nejsou užívány k podnikání, je pro obě uvedené kategorie společná (viz § 4 odst. 3 zákona), stěžovatel nebyl nezbytně povinen srovnávat, jakým způsobem je její splnění posuzováno v různých případech.

[22] Nejvyšší správní soud závěrem zdůrazňuje, že žádným způsobem nepředvídá, zda stěžovatelův - alespoň na první pohled – rozdílný přístup k pozemkům spadajícím pod § 4 odst. 1 písm. a) a l) zákona o dani z nemovitých věcí je opodstatněný. Bude na krajském soudu, aby v dalším řízení posoudil, zda výklad stěžovatele je správný a žalobou napadené důvody jeho rozhodnutí jsou v souladu se zákonem.

V. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud vyhodnotil kasační stížnost jako důvodnou a rozsudek krajského soudu proto zrušil podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. února 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu