



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Zemědělský podnik Razová**, státní podnik v likvidaci, se sídlem Třanovského 622/11, Praha 17, zastoupen JUDr. Tomášem Machem, advokátem se sídlem Viktora Huga 377/4, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 22/2019 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 22/2019 - 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 29. 5. 2019, č. j. 22198/19/5100-31462-708633, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 10. 2018, č. j. 1840469/18/3101-70461-809481, kterým správce daně žalobci vyměřil podle § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“), daň z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2017 ve výši 18 461 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci, který rozsudkem ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 22/2019 - 34, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud označil rozhodnutí žalovaného za vnitřně rozporné, neboť ten na jedné straně dovozuje, že předmětné pozemky nelze od daně osvobodit na základě prostého postavení žalobce jako podnikatele, a na druhé straně konstatuje, že žalobce nepředložil důkazy o tom, že předmětné nemovitosti neslouží k podnikání. Žalovaný vyšel z toho, že ke státnímu podniku

je třeba přistupovat jako k podnikatelskému subjektu, a současně se podrobně zabýval žalobcem předloženými důkazy a dovedil, že jimi není prokázáno, že se jedná o nemovitosti osvobozené od daně. Byl-li tedy žalovaný názoru, že z hlediska podmínek § 4 odst. 1 písm. a), odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí je postačující povaha žalobce jako podnikatele, nemohl již posuzovat, zda žalobcem předložené důkazy prokazují či neprokazují využití nemovitostí k podnikatelským účelům; takové úvahy stojí proti sobě a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Žalovaný také ve svém rozhodnutí nezdůvodnil rozdíly při výkladu osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) a písm. l) ve vztahu k § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Ve vztahu osvobození podle písm. l) vyložil § 4 odst. 3 citovaného zákona neformálním způsobem, kdežto ve vztahu k osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) citovaného zákona jej vyložil formálně, pouze z hlediska postavení žalobce jako podnikatele. Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí se vztahuje jak na § 4 odst. 1 písm. a), tak na § 4 odst. 1 písm. l) tohoto zákona a žalovaný ve svém rozhodnutí (ani správce daně v platebním výměru) nevysvětlil rozdílný přístup.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Závěry krajského soudu stěžovatel označil za nesprávné, neboť jeho rozhodnutí nelze považovat za nepřezkoumatelné. Je povinností správního orgánu podle § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vypořádat se se všemi odvolacími námitkami a vyhodnotit daňovým subjektem navrhované důkazní prostředky. To znamená vypořádat se i s těmi, které pro rozhodnutí nemají význam. Přitom se jednalo o vypořádání se s důkazními prostředky připojenými k odvolání, s nimiž je třeba se vypořádat vždy; to plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 9 As 89/2011 - 32, a dalších v něm citovaných rozhodnutí a z rozsudku téhož soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 360/2017 - 35. Skutečnost, že se stěžovatel zabýval důkazními prostředky, je tedy zcela v souladu s judikaturou správních soudů.

[6] Věcně je stěžovatel názoru, že účelem státního podniku je podnikání, tedy vytváření zisku. K žalobci tedy bylo namíste přistupovat jako k podnikatelskému subjektu, což vylučuje uplatnění § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí. Tento závěr nemohl být zvrácen ani žalobcem předloženými důkazními prostředky, což stěžovatel řádně vyhodnotil, a to zcela v souladu se svým základním názorem, že státnímu podniku nelze osvobození přiznat. Stěžovatel v odvolacím rozhodnutí v žádném případě žalobci nevytýkal neunesení důkazního břemene. Závěry stěžovatele byly zcela konzistentní a základní myšlenka ohledně nemožnosti přiznat osvobození od daně z důvodu postavení žalobce coby podnikatele se prolíná celým rozhodnutím.

[7] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu o rozdílném přístupu k výkladu § 4 odst. 1 písm. a) a písm. l) ve spojení s § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Nemohl se tímto rozdílem zabývat v odvolacím rozhodnutí, neboť nic takového nebylo uplatněno v odvolání. Tuto námitku uplatnil žalobce až v žalobě a v replice, tj. v soudním řízení. Nebyl ani jiný důvod řešit tuto otázku v odvolacím rozhodnutí, neboť jedinou odvolací námitkou bylo neosvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí. Výtka krajského soudu, že se stěžovatel tímto rozdílem nezabýval v odvolacím rozhodnutí, je proto nemístná. V rámci soudního řízení se stěžovatel k této otázce vyjádřil, krajský soud to ovšem nevzal v úvahu. Stěžovatel v daňovém řízení nepostupoval nekonzistentně, pouze zohlednil všechny okolnosti a posoudil možnost osvobození od daně u každého pozemku jednotlivě. Jednoznačné bylo osvobození pozemků sloužících jako komunikace podle § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani

pokračování

z nemovitých věcí, podle § 4 odst. 1 písm. l) citovaného zákona správce daně přiznal osvobození od daně u pozemků, na nichž jsou veřejně přístupné parky, prostory a sportoviště. Ve vztahu k § 4 odst. 3 téhož zákona zohlednil užívání širokou veřejností, tedy veřejně prospěšné účelové určení; pokud by ho nebylo, muselo by se vycházet jen z toho, že jde o pozemky státního podniku. Nárok podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí je spjat přímo s osobou poplatníka, určující tedy je, že nárok na osvobození je navázán na subjekt - zde Českou republiku, a na s pozemky podnikající státní podnik, přičemž důvody osvobození prokazuje daňový subjekt. V tom spočívá podstatný rozdíl oproti osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) a o) zákona o dani z nemovitých věcí, kde je klíčovým právě jejich účelové zaměření v souladu s teleologickým výkladem zákona.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na aktuální komentářové odborné názory, podle nichž se osvobození od daně z nemovitých věcí vždy odvozuje od charakteru zdanitelného pozemku, tedy od předmětu daně, a nikoliv od osoby poplatníka. Stěžovatel ve svém rozhodnutí neodůvodnil rozdílný přístup při aplikaci § 4 odst. 1 písm. a) a písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí, nerespektoval stávající odborné názory, a tím založil formulační nesrozumitelnost svého rozhodnutí. Přitom rozdílný postoj zjevně zaujal. Argumentace pojetím organizačních složek státu nakládajících se státním majetkem je nepřiléhavá, nekonzistentní a rozporná. Stěžovatel svým výkladem vztahuje možnost osvobození prakticky jen na nadace. Kromě toho žalobce sám fakticky nepodniká a veškerá jeho činnost směřuje k ukončení své činnosti a vypořádání restitučních nároků. Stěžovatel ve svém vyjádření k žalobě výslovně užil formulace, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Žalobce se proto ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že skutkově i právně totožnou věcí (pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2016 a 2018) se zabýval již v rozsudcích ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2 Afs 25/2020 - 36, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 9 Afs 17/2020 - 39, jimiž na základě obsahově shodné kasační stížnosti téhož stěžovatele zrušil rozsudky Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 18. 12. 2019, č. j. 65 Af 20/2019 - 35, a ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 21/2019 - 34. S argumentací uvedenou v citovaných rozsudcích se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve 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 námítky, 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 k žalobě, 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 hospodář 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 námítky (body [26] - [29] rozhodnutí). Uvedl, proč se státní podnik považuje za podnikatele; proč je irrelevantní, 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 námítky 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 podle stěžovatele vyloučeno již proto, že žalobce je státním podnikem. To, že se následně vyjádřil k jednotlivým odvolacím námítkám, lze jediné kvitovat, neboť k tomu je povinen podle § 116 odst. 2 daňového řádu. 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

pokračování

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 hospodář 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 závalu 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] Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele ob stojí a krajským soudem nemělo být z tohoto důvodu zrušeno.

[23] Nejvyšší správní soud závěrem zdůrazňuje, že žádným způsobem nepředjímá, 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.

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 25. března 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu