



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobkyně:

M. G.

zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017 č. j. 38539/17/5100-31462-708633,
č. j. 38541/17/5100-31462-708633 a č. j. 38542/17/5100-31462-708633 ve věci daně
z nemovitých věcí

takto:

I. Žaloby proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38539/17/5100-31462-708633, ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38541/17/5100-31462-708633 a ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38542/17/5100-31462-708633, se **zamítají**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobami, doručenými Krajskému soudu v Ostravě dne 17. 10. 2017, domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017 č. j. 38539/17/5100-31462-708633, č. j. 38541/17/5100-31462-708633 a č. j. 38542/17/5100-31462-708633 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byla částečně změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), doměřující žalobkyni za roky 2013, 2014 a 2015 daň z nemovitostí (od roku 2014 daň z nemovitých věcí) podle pomůcek, na doměření daně dokazováním; výše doměřené daně stanovená prvostupňovým rozhodnutím byla napadenými rozhodnutími potvrzena.
2. Žalobkyně považuje napadená rozhodnutí za nezákonná. Žalobkyně je vlastníkem nemovitosti, parcela č. X o výměře 3 150 m² v katastrálním území x (dále jen „předmětná nemovitost“), užívá ji však společnost PROHORSES s. r. o., a to protiprávně. Z protiprávního jednání společnosti PROHORSES s. r. o. však nemůže vzniknout státu fiskální výhoda, spočívající ve zvýšené dani z nemovitostí (z nemovitých věcí), jak byla doměřena v napadených rozhodnutích, neboť tomu brání zásada *ex injuria jus non oritur*. Žalobkyně nemůže ovlivnit jednání společnosti PROHORSES s. r. o., neboť mezi ní a touto společností není žádný smluvní vztah. Protiprávnost jejího jednání konstatoval i Okresní soud v Opavě v rozsudku ze dne 28. 11. 2016 č. j. 10 C 244/2013-152.
3. Žalovaný nadto doměřil daň, aniž provedl daňovou kontrolu, a postupoval tak v rozporu s ustanovením § 143 odst. 3 věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
4. Nakonec žalobkyně namítla, že žalovaný měl napadené platební výměry zrušit, pokud nebyly splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek. Žalovaný tak neučinil a porušil tím dvojinstančnost daňového řízení.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Je bezpředmětné, zda třetí osoba užívá pozemek na základě smluvního vztahu s vlastníkem, či protiprávně, podstatný je účel, k jakému jej užívá. Plátcem daně z nemovitosti (z nemovitých věcí) je vždy vlastník tohoto pozemku, se zákonnými výjimkami, které však na posuzovaný případ nedopadají. Rozhodnutí tak není nezákonné.
6. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou porušení procesních ustanovení. Správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 143 odst. 3, věta druhá, daňového řádu, zjistil vlastní činností, že zde je předpoklad doměření daně, vyzval proto žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobkyně reagovala vyjádřením, že není povinna podat

dodatečné daňové tvrzení. Správce daně proto v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu stanovil daň podle pomůcek. Podmínky pro doměření daně podle pomůcek však nebyly splněny, když daň bylo možné doměřit dokazováním, což žalovaný také učinil. Žalovaný nesouhlasil se názorem žalobkyně, že při nepodání daňové tvrzení je nutno vždy zahájit daňovou kontrolu, v takovém případě by druhá věta § 145 odst. 2 daňového řádu nedávala žádný smysl.

7. Ve věci bylo krajským soudem rozhodnuto dne 29. 8. 2018 rozsudkem č. j. 22 Af 121/2017 – 42, ve kterém krajský soud všechny žaloby spojil ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci rozhodl tak, že napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení z jediného zrušovacího důvodu, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu, ačkoliv dospěl k závěru, že v daném případě nebylo možno doměřit daň podle pomůcek, nýbrž dokazováním, s poukazem na ustanovení § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu, což krajský osud považoval za vadu řízení, neboť není jasné, v jakém řízení dokazování provedl a jak šetřil práva žalobkyně. Zbývající žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 9. 5. 2019 pod č. j. 6 Afs 232/2018 – 38 napadený rozsudek zrušil a krajský soud zavázal právním názorem, že žalovaný nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu a skutečnost, že tak neučinil, nijak žalobkyni nelimitovala v procesní ochraně jejích práv a obhajobě jejího nesouhlasu s doměřením daně, a za tohoto stavu nebylo na místě rušit napadená rozhodnutí žalovavého pro vadu řízení.
8. Krajský soud nyní pro úplnost opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 s. ř. s., a že přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a ve věci rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili.
9. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující. Daň z nemovitostí za rok 2013 a daň z nemovitých věcí za roky 2014 a 2015 byla žalobkyni vyměřena ve výši poslední známé daně vždy 10 186 Kč. Správce daně následně zjistil, že se na předmětné nemovitosti nachází zpevněná plocha, která slouží jako příjezdová komunikace ke stavbám ve vlastnictví společnosti PROHORSES s. r. o. Na tuto skutečnost žalobkyni upozornil, která mu odpověděla, že se jedná o pozemek veřejně přístupný a společnost PROHORSES s. r. o. jej užívá protiprávně. Poté, co správce daně provedl další šetření (místní šetření v areálu, telefonický dotaz u jednatele společnosti PROHORSES s. r. o.), vyzval žalobkyni dne 6. 11. 2015 k podání dodatečného daňového tvrzení. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala sdělením z 23. 10. 2015, že předmětný pozemek nepoužívá k podnikání ani k činnostem v souvislosti s podnikáním a není ani předmětem obchodního majetku. Pokud jej používá k podnikání třetí osoba, činí tak protiprávně bez jejího souhlasu a vědomí. Správce daně konstatoval naplnění zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek a doměřil daň dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 4. 2016. K odvolání žalobkyně žalovaný změnil způsob doměření daně z pomůcek na dokazování, neboť pro použití pomůcek neshledal důvod, když žalobkyně nebyla nečinná a daň bylo možno doměřit dokazováním. Žalobkyni seznámil se svým odlišným právním názorem ohledně způsobu

doměření daně a vyzval ji k vyjádření. Na to žalobkyně reagovala tak, že setrvává na svém původním stanovisku. Následně žalovaný rozhodl napadenými rozhodnutími.

10. Žalobkyně v řízení po zrušení předchozího rozsudku Nejvyšším správním soudem předložil důkazní návrhy k tvrzení, že předmětný pozemek je plochou veřejného prostranství. Krajský soud považuje skutkový stav, tak jak byl zjištěn ze správních spisů a nesporných tvrzení účastníků řízení, za dostatečný pro rozhodnutí ve věci, proto návrhu na provedení dokazování nevyhověl; vzhledem k tomu, že důkazním návrhům nevyhověl, jednání ve věci nenařizoval, když samotný návrh na provedení důkazů důvodem pro nařízení jednání není (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014 – 48).
11. K námitce nesprávného procesního postupu žalovaného krajský soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu uvádí, že s žalobkyní bylo vedeno doměřovací řízení, neboť byla měněna poslední vyměřená daň (§134 odst. 3 bod 2 daňového řádu). Doměřit daň lze podle § 143 ve spojení s § 145 daňového řádu na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední. Podmínky pro doměření daně z moci úřední stanoví § 143 odst. 3 daňového řádu, dle kterého *„k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2“*). Z citované právní úpravy vyplývá, že doměření daně se provádí primárně – nikoli však výhradně ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. K doměření daně totiž může dojít také tehdy, pokud správce daně např. při vyhledávací činnosti získá takové poznatky či indicie, na jejichž základě lze předpokládat doměření daně, jak tomu bylo i v nyní posuzované věci. Správce daně v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, který stanoví: *„Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek“*, vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, na kterou žalobkyně reagovala a předložila důvody, pro které podle svého názoru není povinna daň platit. Správce daně poté přistoupil k doměření daně podle pomůcek, což však nebylo na místě, neboť nebyly splněny podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu a žalovaný tento postup korigoval a daň stanovil dokazováním. Nebyl přitom povinen zahájit daňovou kontrolu; daňový řád v § 145 odst. 2 obligatorní povinnost zahájit daňovou kontrolu nestanoví a, jak uvedl Nejvyšší správní soud v zrušujícím rozsudku, s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci by se jednalo o čistě formální postup – zbytečně zatěžující nejen správce daně, ale i samotný daňový subjekt a přičítící se zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně byla seznámena se všemi důkazy, měla možnost se k nim vyjádřit, což opakovaně využila, a byla jí zachována všechna procesní práva a nebyla nijak krácena tím, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu. Žalobní námitka nesprávného procesního postupu tak není důvodná.
12. Žalobkyně dále namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí.
13. Podle § 2 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani nemovitostí, ve znění účinném pro rok 2013, 2014 i 2015, přičemž od novelizace zákonem opatření senátu č. 344/2013 Sb. se daň z nemovitostí nazývá daní z nemovitých věcí (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“),

předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí.

14. Podle § 3 odst. 1 první věta zákona o dani z nemovitých věcí, *poplatníkem daně z pozemku je vlastník pozemku. Podle odstavce čtvrtého, uživatel je poplatníkem daně 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.*
15. Podle § 5 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, *základem daně u ostatních pozemků je skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.*
16. Podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, *sazba daně u ostatních pozemků činí za každý metr čtvereční u zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní, sloužících pro 1) zemědělskou prvovýrobu, lesní a vodní hospodářství 1 Kč, 2) průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost 5 Kč; podle písmene c) u ostatních ploch 0,20 Kč. Podle § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitých věcí, 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 svislé nosné konstrukce.*
17. V nyní projednávané věci je nesporné, že žalobkyně je vlastníkem předmětného pozemku a že jej neužívá ke své podnikatelské činnosti. Dále je nesporné, že tyto užívá společnost PROHORSES s. r. o., a to k podnikatelským účelům nebo v souvislosti s nimi. Sporné je, zda žalobkyně je poplatníkem daně z nemovitých věcí v sazbě stanovené pro zpevněné plochy užívané k podnikatelské činnosti nebo souvislosti s ní, když sama žádnou podnikatelskou činnost nevykonává, tuto vykonává třetí osoba od ní odlišná, a to bez jakéhokoli smluvního vztahu k ní.
18. Ze shora citovaného ustanovení § 3 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí vyplývá, že poplatníkem daně z nemovitosti je zásadně vlastník nemovitosti. Z tohoto výchozího pravidla zákon připouští pouze taxativně stanovené výjimky, uvedené v odstavci 2 až 4 tohoto ustanovení, na základě kterých může být poplatníkem daně také nájemce nebo uživatel nemovitosti. Žádná z těchto výjimek se však na případ žalobkyně nevztahuje. Společnost PROHORSES s. r. o. není nájemcem předmětných pozemků a nesplňuje ani podmínky, za kterých je poplatníkem uživatel podle odstavce čtvrtého, neboť v posuzovaném případě je vlastník pozemku znám a nejedná se o pozemek, jehož hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené. Žalobkyně se ani žádné z těchto výjimek nedovolává a lze tedy uzavřít, že je poplatníkem daně z nemovitých věcí.
19. Otázkou, kterou zbývá posoudit, je, zda má být výše sazby daně z nemovitých věcí u předmětného pozemku stanovena podle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí, tedy zda pro zařazení pozemku do této sazby je relevantní, že pozemek pro podnikatelskou činnost nebo v souvislosti s ní nevykonává poplatník daně, ale třetí osoba bez smluvního vztahu s vlastníkem. Podle názoru krajského soudu je otázka, kdo pozemek k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní užívá, bez právního významu. Tento závěr vyplývá předně z výslovného znění zákona, který žádné další podmínky -

kromě způsobu užívání - pro zařazení pozemku do této sazby daně nestanoví. Závěr vyplývá i z výkladu teologického. K vytvoření této sazby daně došlo zákonem č. 212/2011 Sb., který – jak se podává z důvodové zprávy – řešil „zdanění pozemků zpevněných stavbou bez svíslé nosné konstrukce, tzv. „plošnou stavbou“, daní z nemovitostí upravenou zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z nemovitostí). Reaguje zejména na rozhodovací praxi soudů a jeho záměrem je především vyjasnění a dosažení jednoznačnosti právní úpravy, odstranění výkladových nejasností, zjednodušení správy daně a snížení administrativní náročnosti zpracování těchto specifických případů zdanění“. Novelizací byla zavedena definice „zpevněná plocha pozemku“, který, byl – li užíván k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní, byl nově podroben „sazbě daně z pozemků, diferencované podle dvou skupin podnikatelských činností, jejíž výše je však nižší, než sazba daně ze staveb. Toto rozlišení sazeb daně vychází z konstrukce sazeb daně pro stavby a respektuje specifikaci jednotlivých podnikatelských oblastí tak, jak je pro tyto účely uvedena v ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 212/2011 Sb.). Navrženou změnou právní úpravy mělo podle důvodové zprávy dojít ke snížení daňové zátěže podnikatelské sféry, ke zjednodušení a zefektivnění průběhu daňového řízení, k optimálně vyváženému zdanění všech kategorií staveb užívaných pro podnikatelskou činnost při současném zabránění závažnějšímu snižování příjmů z daně z nemovitostí do rozpočtu obcí a výrazném posílení právní jistoty všech dotčených subjektů. Ani ze záměru, vyjádřeného v důvodové zprávě k novelizovanému ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z nemovitých věcí, tak nevyplývá, že by pro zařazení pozemku pod sazbu daně zde stanovenou bylo relevantní, kdo podnikatelskou činnost či činnost spojenou s podnikáním, vykonává, ani na základě čeho, rozhodující je způsob užívání tohoto pozemku.

20. K uvedenému závěru se přihlásila i judikatura, byť nikoliv za situace, kdy třetí osoba užívá pozemek jiného vlastníka bez smluvního ujednání. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2004 č. j. 6 Afs 1/2003-49, uzavřel, že „pro 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“. V rozsudku ze dne 16. 12. 2014, č. j. 6 Afs 119/2014 – 25, Nejvyšší správní soudu tento závěr zopakoval i k žalobní námitce, že poplatník uzavřel nájemní smlouvy těsně před účinností zákona č. 212/2011 Sb., a skutečnosti rozhodné pro stanovení výše daně tak nemohl ovlivnit. Krajský soud proto uzavírá, že i v případě, kdy je pozemek, splňující podmínky pro zařazení pod sazbu daně podle § 6 odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí, užíván osobou odlišnou od vlastníka pozemku bez smluvního ujednání, je poplatníkem této sazby daně z nemovitostí vlastník pozemku, v posuzovaném případě žalobkyně. Pro úplnost krajský soud dodává, že soukromoprávní námitky žalobkyně vůči této osobě, včetně náhrady škody, jí zůstávají zachovány.
21. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zásadou *ex injuria jus non oritur*. Z této zásady totiž vyplývá, že nikdy nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Užívá-li skutečně společnost PROHORSES s. r. o. předmětný pozemek protiprávně, pak se protiprávnosti dopouští tato společnost a nikoliv stát. Pokud by protiprávní užívání zpevněných ploch pozemku k podnikatelským účelům osobou odlišnou od vlastníka tohoto pozemku mělo za následek, že nebudou podléhat sazbě daně z nemovitostí pro tento druh užívání určené, pak by výkladem žalobkyně měla

společnost PROHORSES s. r. s. prospěch ze své nepoctivosti, neboť by zvýšená daňová zátěž, za obvyklého chodu věcí nepochybně ovlivňující výši nájemného, na ni žádným způsobem nedopadla; zásadě *ex injuria jus non oritur* tak odporuje nikoliv napadené rozhodnutí, ale žalobkyní přdestřený názor.

22. Pro úplnost krajský soud dodává, že není důvodná ani námitka porušení dvojinstančnosti řízení tím, že žalovaný změnil způsob stanovení daně; otázka již byla judikatorně řešena se závěrem, že změna způsobu stanovení daně v odvolacím řízení není porušením ani dvojinstančnosti řízení, ani apelačního principu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75).
23. Vzhledem k tomu, že žádnou žalobní námitku krajský soud neshledal důvodnou, žaloba v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
24. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 16. července 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu