



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,
ve věci daně z nemovitostí,

takto:

I. Věci vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 121/2017, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38539/17/5100-31462-708633,

Shodu s prvopisem potvrzuje

pod sp. zn. 22 Af 123/2017, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2017, č. j. 38541/17/5100-31462-708633, a pod sp. zn. 22 Af 124/2017, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného 6. 9. 2017, č. j. 38542/17/5100-31462-708633, **se spojují** ke společnému projednání, přičemž nadále budou vedeny pod sp. zn. 22 Af 121/2017.

II. 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 **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 35 862 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov.

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 Slavkov u Opavy (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, protiprávnost jejíhož jednání konstatoval i Okresní soud v Opavě v rozsudku ze dne 28. 11. 2016 č. j. 10 C 244/2013-152, není žádný smluvní vztah.
3. Žalovaný nadto doměřil daň, aniž provedl daňovou kontrolu, a postupoval tak v rozporu s ust. § 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 s názorem žalobkyně, že při nepodání daňového tvrzení je nutno vždy zahájit daňovou kontrolu, v takovém případě by druhá věta § 145 odst. 2 daňového řádu nedávala žádný smysl.
7. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
8. Vzhledem k tomu, že všechny žaloby spolu skutkově souvisí, krajský soud je podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil ke společnému projednání (výrok I.).
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. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nesprávného procesního postupu žalovaného. V posuzované věci bylo s žalobkyní 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. Z moci úřední může správce daně doměřit daň pouze ve dvou případech. Prvním případem je doměření daně na základě výsledků daňové kontroly. Druhou zákonnou možností doměření daně z moci úřední představuje situace, kdy daňový subjekt nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně poté může z moci úřední doměřit daň podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, rozsudek ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, či usnesení ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 173/2014 - 55).
11. V posuzovaném případě takto správce daně nepostupoval, nepostupoval tak ani žalovaný; správce daně vycházel ze svého mylného závěru, že daň má být stanovena podle pomůcek, žalovaný na základě svého rovněž mylného závěru, že má-li důkazy, ze kterých lze daň stanovit, není nutno provádět daňovou kontrolu. Nezahájil-li však žalovaný daňovou kontrolu, není jasné, v jakém řízení dokazování provedl a jak šetřil práva žalobkyně. Dopustil se tak podle názoru krajského soudu procesního pochybení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. srpna 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26, bod [40] a [41]).
12. Krajský soud se dále pro úplnost zabýval namítanou nezákonností rozhodnutí.
13. Podle § 2 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění účinném pro rok 2013, 2014 i 2015, přičemž od novelizace zákonným 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.*

17. 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.*
18. V nyní projednávané věci je nesporné, že žalobkyně je vlastníkem předmětného pozemku a že je 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.
19. Ze shora citovaného ust. § 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.
20. Otázka, 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 svislé 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, byli 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 ust. § 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.

21. 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.
22. 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. o. 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 žalobkynin předestřený názor.
23. 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).

24. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná, krajský soud napadené rozhodnutí zrušil postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro shora popsané (bod 10. odůvodnění) vady řízení, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.
25. Vzhledem k tomu, že v řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně, vzniklo jí v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobkyně představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 x 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem ve výši 7 100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále jen „vyhláška“), a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky; krajský soud zohlednil, že žaloby spolu skutkově i právně souvisí a spojeny mohly být již od počátku, za této situace je nutno sazbu za úkony činěné ve společném řízení přiznat od počátku řízení a pouze v počtu, jakoby byly činěny od počátku ve společném řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87), třikrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobkyni prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jejího práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobkyně podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti výroku I. tohoto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Proti výrokům II. až III. tohoto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení 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 29. srpna 2018

Mgr. Jiří Gottwald

předseda senátu