



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Starbright, s. r. o.**, se sídlem Nazaret 1808, Čáslav - Nové Město, zast. Mgr. Lumírem Veselým, advokátem se sídlem Belgická 38, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 9. 7. 2009, č. j. 3006/09-1400-200796 a č. j. 3007/09-1400-200796, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2013, č. j. 9 Ca 296/2009 - 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zrušena výše označená rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Čáslavi (dále jen „správce daně“), dodatečným platebním výměrům ze dne 18. 12. 2008 č. j. 36736/08/039960201882 a č. j. 36742/08/039960201882, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost na dani z nemovitosti za zdaňovací období roku 2007 ve výši 140 844 Kč a za zdaňovací období roku 2008 ve výši 140 844 Kč.

I. Vymezení věci

Předmětem sporu v projednávané věci je výše sazby daně z nemovitosti resp. aplikace § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“).

Městský soud má shodně s žalobcem za to, že pro správné stanovení sazby daně podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí (dále také „základní sazba“), je v případě stavby nacházející se ve vlastnictví podnikatelského subjektu nezbytné zjištění, zda se jedná o stavbu, kterou její vlastník, popř. jiný subjekt (např. nájemce) skutečně užívá pro svou podnikatelskou činnost či nikoliv, a pokud ano, k jakému konkrétnímu druhu podnikatelské činnosti daná stavba slouží. Z dikce § 11 zákona o dani z nemovitostí vyplývá, že základní sazby daně uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) pod body 1, 2 a 3 se mohou týkat pouze těch staveb, které jsou fakticky užívány pro podnikatelskou činnost. V případě stavby, která sice má svým stavebním určením sloužit k výkonu podnikatelské činnosti, avšak není jejím vlastníkem či jiným subjektem, ať již z jakýchkoliv důvodů, v rozhodné době k výkonu podnikatelské činnosti vůbec užívána, je třeba sazbu daně stanovit podle § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí, neboť se jedná o „ostatní stavbu“, tj. o jinou stavbu než jsou stavby uvedené pod písmeny a) až d) téhož ustanovení.

Dle stěžovatele se naopak základní sazba daně podle § 11 odst. 1 písm. d) bodu 3 zákona o dani z nemovitostí, tj. sazba 10,- Kč za 1m² zastavěné plochy, použije pro všechny stavby zahrnuté do obchodního majetku podnikatele, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou pronajaty ani dočasně využívány vlastníkem ke své vlastní činnosti. Tyto stavby nelze posuzovat jako ostatní stavby podle § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí vzhledem k tomu, že jsou ve vlastnictví aktivně podnikajícího daňového subjektu, jsou předmětem odpisů a mohou i nadále sloužit k podnikatelské činnosti.

II. Obsah kasační stížnosti

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel trvá na svém názoru, že stavby určené k podnikání, které nejsou využívány k podnikatelské činnosti, se zdaňují jako ostatní stavby se sazbou stanovenou v § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí, s výjimkou staveb zahrnutých v obchodním majetku podnikatele. Takové stavby jsou zdaňovány jako stavby sloužící podnikání se základní sazbou daně určenou podle předmětu činnosti právnické osoby.

Stěžovatel posuzoval sazbu daně u jednotlivých staveb individuálně, a to vzhledem k tomu, kdo danou stavbu využívá, zda vlastník stavby nebo nájemce, případně kdo při společném užívání stavby využívá převažující podlahovou plochu. Předmět podnikatelské činnosti byl zjištěn z výpisu z obchodního rejstříku.

I v případě, že jsou stavby dočasně prázdné, má je vlastník zahrnutý ve svém obchodním majetku a případné odpisy tohoto majetku uplatní do nákladů. Nájemce prázdných staveb platí vlastníkovu nájemné, které je jednak výnosem pro vlastníka stavby a současně nákladem pro nájemce stavby. Z těchto skutečností vyplývá, že i když jsou stavby dočasně prázdné, ovlivňují podnikatelskou činnost jak vlastníka stavby, tak i nájemce stavby a nemohou být považovány za ostatní stavby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. e) zákona o dani z nemovitostí.

pokračování

Pro potvrzení správnosti svých závěrů odkazuje stěžovatel na analogické využití § 6 odst. 2 písm. a) bod 1. nebo 2. zákona o dani z nemovitostí, ve kterém je upravena sazba daně u zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní. Zpevněná plocha, která je specifickým ztvárněním, zpracováním i užíváním pozemku, je podrobena nižší (poloviční) sazbě, než je sazba daně u staveb sloužících pro shodnou podnikatelskou činnost, a je diferencována podle dvou skupin podnikatelských činností. Toto rozlišení sazeb daně vychází analogicky z konstrukce sazeb daně pro stavby a respektuje specifikaci jednotlivých podnikatelských oblastí tak, jak je pro tyto účely uvedena v § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí.

Zpevněnou plochou pozemku užívanou v souvislosti s podnikatelskou činností se rozumí zpevněná plocha pozemku, na níž není podnikatelská činnost přímo provozována, ale nelze ji využívat jinak než ve vztahu k této činnosti. Pojem „v souvislosti s podnikáním“ je nutno vykládat tak, že mezi podnikatelskou činností a využitím zpevněných pozemků musí existovat úzký vztah, kterým rozumíme aktivitu podnikatele, který disponuje s věcí ve svém vlastnictví (využití zpevněné plochy pozemku je v příčinné souvislosti s podnikatelskou činností).

Pod sazbu daně § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí se jako zpevněná plocha pozemku podřadí i zpevněná plocha pozemku v majetku podnikatele, splňující výše uvedená kritéria, která však není fyzicky využívána k podnikatelské činnosti, jestliže splňuje podmínky obchodního majetku podnikatele stanovené § 6 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Obchodním majetkem podnikatele fyzické osoby se rozumí majetek, který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání. Obchodním majetkem podnikatele právnické osoby se rozumí veškerý jeho majetek. O stavu a pohybu majetku vedou účetní jednotky evidenci ve smyslu § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Podle § 13 zákona o dani z nemovitostí se daň z nemovitosti vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována. K názoru soudu, že správce daně nezjistil všechny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, neboť se v dostatečném rozsahu nezabýval tím, zda jsou jednotlivé stavby ve vlastnictví žalobce fakticky používány pro podnikatelskou činnost, a pokud ano, k jaké konkrétní podnikatelské činnosti ta která stavba slouží, stěžovatel uvádí, že je nereálné, aby správce daně sám, a to vždy k 1. lednu roku zjišťoval, jaký je skutečný stav u všech takových poplatníků.

Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského

soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V podstatě jediným argumentem stěžovatele, pro který je nutno v projednávané věci aplikovat základní sazbu daně podle § 11 odst. 1 písm. d) bodu 3 zákona o dani z nemovitostí, tj. sazbu 10 Kč za 1m² zastavěné plochy, je skutečnost, že posuzované stavby jsou součástí obchodního majetku žalobce.

Argumentace ustanovením § 6 odst. 2 a zákona o dani z nemovitostí je zcela nepřipadná, neboť v tomto ustanovení je upraven jiný předmět daně (zpevněná plocha pozemků) a zejména proto, že jde o zcela novou právní úpravu, účinnou od 1. 1. 2012, která nemůže mít žádný dopad do projednávaných zdaňovacích období (2007 a 2008). Důvodem této legislativní změny bylo navíc odstranění výkladových nejasností a zjednodušení prokazování toho, zda je zpevnění pozemku samostatným předmětem daně ze staveb, či zda se jedná pouze o povrchovou úpravu pozemku, která není samostatnou věcí a zdaňuje se jako pozemek, podléhající výrazně nižší sazbě daně. Převážná část kasační argumentace, která spočívá v doslovném opisu části 3.2 metodické pomůcky č. 13/2011 ze dne 15. 11. 2011 k aplikaci této nové úpravy, nemá pro nyní posuzovanou věc žádnou relevanci.

Nejvyšší správní soud nemůže aprobovat závěr stěžovatele, dle kterého je pro uplatnění základní sazby daně ze stavby rozhodující skutečností evidence stavby v obchodním majetku poplatníka. Sazby daně vycházejí ze společenského a hospodářského určení staveb. Z důvodové zprávy k § 11 zákona o dani z nemovitostí vyplývá, že rozdíl mezi jednotlivými sazbami daně u staveb pro podnikatelskou činnost vychází z odlišných podmínek a charakteru odvětví podnikatelských činností, přičemž se při stanovení sazeb vychází též z možné výnosnosti staveb.

Ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí vyžaduje pro aplikaci základní sazby užívání stavby pro podnikatelskou činnost, nikoli to, zda je či není součástí obchodního majetku podnikatele. Z příslušných zákonných ustanovení je navíc zřejmé, že pro stanovení výše základní sazby daně je rozhodné nejen to, že je stavba skutečně k podnikatelské činnosti využívána, ale také to, k jaké podnikatelské činnosti slovy zákona „slouží“. V situaci, kdy je jedna stavba využívána pro podnikání ve více oborech, použije se sazba daně odpovídající činnosti, která zabírá převážnou část podlahové plochy stavby. Při stejném poměru podlahových ploch se aplikuje sazba vyšší.

Poplatníkem daně z nemovitosti je až na výjimky její vlastník, tj. fyzická nebo právnická osoba. Obchodním majetkem podnikatele, který je fyzickou osobou, se podle § 6 odst. 1 obchodního zákoníku rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání. Dle § 4 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se obchodním majetkem u fyzické osoby rozumí souhrn majetkových hodnot (věci, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno (u poplatníka, který vede účetnictví), anebo jsou nebo byly v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (u poplatníka, který vede daňovou evidenci). Podnikatel fyzická osoba, se může rozhodnout, zda majetek, který využívá k podnikání, zahrne nebo nezahrne do svého obchodního majetku. Obchodním majetkem podnikatele, který je právnickou

pokračování

osobou, se podle shora uvedeného ustanovení obchodního zákoníku rozumí veškerý jeho majetek.

Pokud by platil výklad stěžovatele, tj. že rozhodujícím kritériem je evidence stavby v obchodním majetku poplatníka, pak by muselo být takové kritérium shodné jak pro poplatníky fyzické osoby, tak pro poplatníky právnické osoby. Jinými slovy u poplatníků daně, kteří jsou fyzickými osobami, by správci daně aplikovali základní sazbu jen v případě, kdy by posuzovaná stavba byla zahrnuta do obchodního majetku poplatníka, bez ohledu na její faktické využívání k podnikatelské činnosti. Pokud by tedy fyzická osoba užívala stavbu nebo její část k podnikatelským účelům, aniž by měla tuto stavbu zahrnutu do obchodního majetku, nemohla by být aplikována základní sazba daně odpovídající příslušné podnikatelské činnosti. Takový výklad by však byl v přímém rozporu s dikcí zákona i se záměrem zákonodárce.

Ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) uvedeného zákona přitom nelze aplikovat rozdílně podle toho, zda vlastníkem stavby je fyzická či právnická osoba. Uvedené ustanovení stanoví pro všechny poplatníky shodné kritérium, a to užívání stavby k podnikatelským účelům, přičemž výši sazby diferencuje podle toho, k jakému druhu vykonávané podnikatelské činnosti příslušná stavba slouží (zemědělská prvovýroba, lesní a vodní hospodářství, průmysl, stavebnictví, doprava, energetika, ostatní zemědělskou výroba a ostatní podnikatelská činnost). Rozdílný přístup, dle kterého by se pro aplikaci základní sazby daně u podnikající fyzické osoby zkoumal skutečný stav tj. faktické využití stavby, zatímco u právnické osoby by postačovala její evidence v obchodním majetku tj. její pouhé vlastnictví, zákon neumožňuje. Skutečný účel užívání konkrétní stavby přitom nelze zjistit z předmětu podnikání zapsaném v obchodním rejstříku.

Pokud tedy fyzická osoba vlastní nemovitost, kterou současně používá jak k podnikatelským, tak soukromým účelům, a podnikatelská činnost je provozována na převažující části podlahové plochy nadzemních částí staveb, použije se sazba daně podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí bez ohledu na skutečnost, zda má či nemá nemovitost evidovanou v obchodním majetku. Naopak pokud např. právnická osoba vlastní nemovitost, která nebude využívána jiným způsobem, než k rekreaci vlastních zaměstnanců, uplatní se u této nemovitosti pouze sazba daně pro kategorii tzv. ostatních staveb, bez ohledu na to, že tato nemovitost je obchodním majetkem právnické osoby, ostatně ani jiným majetkem být nemůže. Obdobně se tato sazba uplatní i v případě, nebude-li nemovitost v rozhodné době využívána k žádné podnikatelské činnosti.

Poukaz stěžovatele na uplatňování odpisů z nemovitostí do daňově uznatelných nákladů ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů, nemůže obstát. Případné uplatňování odpisů je totiž skutečností rozhodnou jen na poli daně z příjmů, a to podle podmínek zákonem o daních z příjmů stanovených. Uplatnění odpisů navíc závisí výlučně na rozhodnutí poplatníka. Nemovitost, která by byla fakticky užívána k podnikatelské činnosti, avšak její vlastník by z jakéhokoli důvodu odpisy na dani z příjmů neuplatňoval, by nepochybně podléhala základní sazbě daně ze staveb dle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí, a to podle druhu fakticky vykonávané činnosti.

Lze tedy souhlasit se závěrem městského soudu, dle kterého je stanovení základní sazby daně podle podnikatelské činnosti, kterou má žalobce formálně zapsanou jako předmět podnikání v obchodním rejstříku, bez zohlednění toho, zda dané stavby skutečně v rozhodné době užíval a pro jakou podnikatelskou činnost, v rozporu se zákonem.

K tvrzení stěžovatele, dle kterého je nereálné skutečný stav k 1. 1. příslušného zdaňovacího období zjistit, nezbyvá než odkázat na platnou právní úpravu a doporučit iniciaci příslušné zákonné změny.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.) Žalobci pak žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 7. listopadu 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu