



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **M. G.**, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2019, č. j. 22 Af 121/2017 - 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby stěžovatelky proti rozhodnutím 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.

[2] Těmito rozhodnutími žalovaný na základě odvolání stěžovatelky změnil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 4. 2016, jimiž správce daně stěžovatelce podle § 98 ve spojení s § 145 odst. 2 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil podle pomůcek:

- daň z nemovitostí za rok 2013 ve výši 10 186 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 20 % této částky (č. j. 1719688/16/3216-70461-802502);
- daň z nemovitých věcí za rok 2014 ve výši 10 186 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 20 % této částky (č. j. 1720883/16/3216-70461-802502);

- daň z nemovitých věcí za rok 2015 ve výši 10 186 Kč, vč. povinnosti uhradit penále ve výši 20 % této částky (č. j. 1718495/16/3216-70461-802502).

[3] Stěžovatelce byla za výše uvedená zdaňovací období vyměřena daň z nemovitostí, resp. (s účinností od 1. 1. 2014) daň z nemovitých věcí, a to ve výši poslední známé daně v souladu s § 13a zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“). Při porovnání údajů s mapou v systému MISYS-WEB a následným šetřením ovšem správce daně zjistil, že na stěžovatelkou vlastněné parcele č. X o výměře 3 150 m², v katastrálním území S. u O., se nachází zpevněná plocha pozemku užívaná v souvislosti s podnikatelskou činností, neboť slouží jako příjezdová komunikace ke stavbám společnosti „X s.r.o. v uzavřeném areálu Jezdeckého klubu A. O. Jako taková je tato plocha předmětem daně podle § 6 odst. 5 zákona o dani z nemovitých věcí s vyšší sazbou daně podle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 téhož zákona. V této souvislosti správce daně stěžovatelku vyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z nemovitostí za zdaňovací období roku 2013 a k dani z nemovitých věcí za zdaňovací období roku 2014 a 2015. V reakci na tuto výzvu stěžovatelka sdělila správci daně, že jí povinnost podat dodatečná daňová přiznání nevznikla, neboť předmětný pozemek nepoužívá k podnikání ani k činnostem v souvislosti s podnikáním. Pokud jej používá k podnikání třetí osoba, činí tak protiprávně bez jejího souhlasu a vědomí. Správce daně však setrval na svém názoru o aplikaci vyšší sazby daně z důvodu užívání předmětného pozemku k podnikání a stěžovatelce doměřil daň shora uvedenými dodatečnými platebními výměry, a to na základě pomůcek.

[4] V řízení o odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům dospěl žalovaný k názoru, že ve věci nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (stěžovatelka nebyla nečinná), ale že daň byla fakticky stanovena na základě dokazování. Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovatelku s tímto odlišným právním názorem seznámil a upozornil, že správce daně měl k dispozici důkazní prostředky (kolaudační rozhodnutí, technickou zprávu a projektovou dokumentaci s výpočtem zpevněných ploch, mapu a poznatky z místního šetření), z nichž vyplývá, že pozemek slouží jako příjezdová komunikace ke stavbám společnosti X s.r.o. a je tedy užíván k podnikání. Stěžovatelka setrvala na svém původním stanovisku, tj. že předmětný pozemek nepodléhá sazbě daně podle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí.

[5] Následně ještě žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování o výsledech svědka, jednatele společnosti X s.r.o. P. K., k němuž došlo dne 24. 4. 2017. Svědek vypověděl, že společnost X s.r.o. vlastní budovy ve Slavkově, které jsou provozovány k chovu a ustájení koní; samotný provoz zajišťuje Jezdecký klub X, z.s., k čemuž společnost X s.r.o. spolku budovy pronajímá. Budovy provozovny stojí na pozemcích stěžovatelky, předmětný pozemek parc. č. X je pak příjezdovou cestou k těmto budovám a zpevněnou plochou kolem budov. Podle svědka si stěžovatelka byla vědoma, že společnost X s.r.o. používá pozemek ke svému podnikání. Svědek dále uvedl, že se v současné době uzavřel soudní spor o vydání bezdůvodného obohacení, na základě něhož stěžovatelce zaplatili nájemné za 2 roky.

pokračování

[6] Poté žalovaný stěžovatelku opětovně seznámil s provedenými zjištěními a následně vydal tři výše citovaná rozhodnutí, jimiž změnil rozhodnutí správce daně; tato změna spočívala ve změně části výroku týkající se způsobu stanovení daně. Podle žalovaného se totiž daná daň v souladu s § 147 daňového řádu nedoměřuje na základě pomůcek, nýbrž dokazováním – pro použití pomůcek totiž neshledal důvod (viz výše). Samotné výše daňových povinností se tato změna nijak nedotkla. Dle žalovaného je totiž pro stanovení daně z nemovitých věcí u zpevněných ploch zcela nerozhodné, kým je podnikatelská činnost provozována, zda vlastníkem nebo nájemcem, a to bez ohledu na jejich vzájemné vztahy. Klíčové je, že pozemek je využíván v souvislosti s podnikatelskou činností, a proto musí být použita sazba daně podle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně tři žaloby ke krajskému soudu, v nichž rozporovala jednak vlastní doměření daně (s ohledem na to, že pozemek je neoprávněně používán k podnikatelské činnosti jiným subjektem), jednak procesní postup s tím, že jí byla doměřena daň, aniž by tomu předcházelo zahájení a řádné vedení daňové kontroly.

I.a. První (zrušující) rozsudek krajského soudu ze dne 19. 8. 2018, č. j. 22 Af 121/2017 - 42

[8] O těchto žalobách krajský soud původně rozhodl rozsudkem ze dne 29. 8. 2018, č. j. 22 Af 121/2017 - 42, jehož výrokiem I. spojil všechny tři žaloby ke společnému projednání. Výrokem II. pak s odkazem na § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), všechny tři rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení; výrokiem III. současně rozhodl o povinnosti žalovaného k náhradě nákladů řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že doměření daně z moci úřední bylo nezákonné – podle něj bylo možné z moci úřední doměřit daň pouze na základě výsledků daňové kontroly nebo podle pomůcek. V posuzovaném případě však daň nebyla stanovena ani na základě daňové kontroly ani podle pomůcek.

[9] Tento rozsudek krajského soudu ovšem ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud ve výrocích II. a III. zrušil rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 - 38. Nejvyšší správní soud uzavřel, že pochybení správce daně (v podobě stanovení daně podle pomůcek) bylo možné napravit a bylo plně na místě změnit způsob doměření daně – z pomůcek na dokazování. Žalovaný přitom nebyl povinen v daném případě zahájit daňovou kontrolu a skutečnost, že tak neučinil, nijak nelimitovala stěžovatelku v procesní ochraně jejích práv. Nejvyšší správní soud závázal krajský soud, aby podané žaloby znovu posoudil, žalobní bod týkající se procesního postupu žalovaného vypořádal jako nedůvodný a zaměřil se na zbývající podstatu věci, tj. na posouzení hmotněprávní otázky dodatečného zdanění předmětného pozemku stěžovatelky.

I.b. Druhý (zamítavý) rozsudek krajského soudu ze dne 16. 7. 2019, č. j. 22 Af 121/2017 - 71

[10] Krajský soud ve věci znovu rozhodl v záhlaví citovaným rozsudkem, kterým žaloby stěžovatelky podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Vycházeje ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu aproboval procesní postup žalovaného, který rozhodl o doměření daně na základě dokazování, aniž by zahájil daňovou kontrolu, a procesní námitky posoudil jako nedůvodné. Rovněž námitky týkající se hmotněprávního posouzení věci vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné. Zde vyšel z toho, že ve věci je nesporné, že stěžovatelka je vlastníkem předmětného pozemku parc. č. X a že jej neužívá ke své podnikatelské činnosti; dále je nesporné, že tento pozemek k podnikatelským účelům nebo v souvislosti s nimi užívá společnost X s.r.o. S ohledem na § 3 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí krajský soud následně dovodil, že stěžovatelka – jako vlastník předmětné nemovitosti – je poplatníkem daně z nemovitých věcí. Z tohoto výchozího pravidla totiž citovaný zákon připouští jen taxativně stanovené výjimky (§ 3 odst. 2 až 4), na základě kterých může být poplatníkem daně také nájemce nebo uživatel nemovitosti. Žádná z těchto výjimek se však na případ stěžovatelky nevztahuje a ona sama se žádné z těchto výjimek ani nedovolává. V dalším kroku pak krajský soud dovodil, že stěžovatelka je, jakožto poplatník daně z nemovitých věcí, povinna platit daň v sazbě stanovené v § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí, neboť otázka, kdo pozemek k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní užívá, je zcela bez právního významu.

[11] Citovaný zákon v tomto směru žádné výjimky nestanoví a ani z jeho smyslu a účelu nelze dovodit, že by pro zařazení pozemku pod předmětnou sazbu daně mělo být rozhodné, kdo a na základě čeho podnikatelskou činnost vykonává – rozhodující je způsob užívání pozemku; krajský soud v tomto směru odkázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky ze dne 21. 12. 2004 č. j. 6 Afs 1/2003 - 49, a ze dne 16. 12. 2014, č. j. 6 Afs 119/2014 - 25. Podle krajského soudu nejsou závěry žalovaného v rozporu ani se zásadou *ex iniuria ius non oritur*, na kterou se stěžovatelka odkazovala v žalobě. Z této zásady totiž vyplývá, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Užívá-li přitom společnost X s.r.o. předmětný pozemek protiprávně, pak se protiprávnosti dopouští tato společnost a nikoliv stát.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

/vč. repliky stěžovatelky/

[12] Proti poslední zmíněnému rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž nejprve zdůraznila, že kasační stížnost není nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť předmětem předchozího řízení před Nejvyšším správním soudem nebylo posouzení, zda byly splněny podmínky pro vyšší zdanění pozemku stěžovatelky; nejedná se tak o opakovanou kasační stížnost.

[13] Pokud jde o vlastní argumentaci, stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že nesprávně vyložil a aplikoval zásadu *ex iniuria ius non oritur*. Podle stěžovatelky krajský soud tuto zásadu vyložil příliš úzce (ve smyslu zásady jiné - *nemo turpitudine suam allegare potest*). Smyslem zásady *ex iniuria ius non oritur* je to, že pokud existuje jakýkoli bezprávný stav, nikdo nemůže z tohoto protiprávního stavu dovozovat existenci vlastního práva (z bezpráví žádné právo vzniknout nemůže). Ve věci je nesporné, že společnost X s.r.o. vyvolala protiprávní stav (bezpráví) tím, že bez jakéhokoli právního důvodu a v rozporu s vůlí stěžovatelky užívala její pozemek pro svoji podnikatelskou činnost. Z tohoto protiprávního stavu pak nikdo nemůže v souladu se zmíněnou zásadou těžit jakýkoli

pokračování

prospěch, tím méně pak stát (reprezentovaný žalovaným), který má primárně poskytovat ochranu dotčeným subjektivním právům. Když krajský soud dovozoval, že zákon nerozlišuje mezi tím, zda pozemek je užíván se souhlasem či bez souhlasu vlastníka, opíral se o výslovné znění § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí. Význam právní normy ovšem nelze hledat jen v jejím jazykovém vyjádření, ale též z pohledu základních zásad právního řádu, mezi které je nutno řadit právě i zásadu *ex iniuria ius non oritur*. V oblasti daňového práva je třeba navíc zohlednit, že se zde jedná o vrchnostenský vztah mezi státní mocí a daňovým subjektem. Za situace, kdy interpretace zákona umožňuje vícero rovnocenných výkladů směřujících k odlišným výsledkům, je proto namíste přednostně používat ten způsob výkladu, který co nejvíce respektuje zásadu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*.

[14] Odkazy krajského soudu na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 119/2014 - 25 a č. j. 6 Afs 1/2003 - 49 jsou dle stěžovatelky nepřipadné. V těchto věcech totiž byla posuzována otázka, kdy pozemek byl vlastníkem pronajat a byl k podnikání využíván nájemcem se souhlasem vlastníka. Nikoli protiprávně, jako je tomu v posuzovaném případě stěžovatelky, která nikdy nesouhlasila s užíváním jejího pozemku společností X s.r.o., tím méně pak k její podnikatelské činnosti, a bránila se proti němu soudní cestou; konkrétně stěžovatelka odkázala na rozsudek Okresního soudu v Opavě ze dne 28. 11. 2016, č. j. 10 C 244/2013 - 152. Nelze proto nutit stěžovatelku k tomu, aby byla povinna nést vyšší daňové zatížení a následně se musela složitě domáhat náhrady škody po společnosti X s.r.o., přičemž s takovým soudním řízením jsou spojené nezanedbatelné náklady časové a finanční. Krajský soud ve svých úvahách podle stěžovatelky zároveň přehlédl, že k aplikaci sazby daně podle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí dospěl žalovaný prostřednictvím § 6 odst. 6 tohoto zákona. Podle § 6 odst. 6 zákona o dani z nemovitých věcí platí, že slouží-li zpevněná plocha pozemku různým druhům podnikání a nelze-li vymezit rozsahy výměry zpevněné plochy pozemku sloužící jednotlivým druhům podnikání, použije se sazba daně uvedená v odstavci 2 písm. a) bodě 2 zákona. Dle názoru stěžovatelky je třeba slovní spojení „slouží-li podnikání“ vnímat v tom smyslu, že pozemek je z vůle jeho vlastníka určen pro podnikání, tj. vlastník sám na pozemku podniká, nebo s jeho souhlasem jiná osoba (např. nájemce). V opačném případě totiž pozemek neslouží k podnikatelské činnosti, ale je k ní zneužíván.

[15] S ohledem na vše výše uvedené stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a zejména odkázal na odůvodnění odvolacích rozhodnutí. K tvrzení stěžovatelky pak konkrétně uvedl, že použití zásady *ex iniuria ius non oritur* nebylo namíste. Správce daně nelze činit zodpovědného za to, zda někdo a za jakých okolností zasahuje do výkonu vlastnického práva stěžovatelky. Tato skutečnost nemůže zasahovat do veřejnoprávního vztahu, který v daňovém právu vzniká. Stěžovatelkou uváděné okolnosti tak mohou být relevantní z hlediska vztahů mezi ní a společností X s.r.o., nikoliv z pohledu jejích daňových povinností.

[17] V replice k tomuto vyjádření stěžovatelka argumentaci žalovaného odmítla. Zdůraznila, že jestliže třetí osoba svévolně zasahuje do jejího vlastnického práva, nemůže

stát toto jednání aprobovat, natož z něj vyvozovat vznik svého práva na vyšší zdanění. Doměření daně stěžovatelce vede ke zcela bizarnímu stavu, kdy je stěžovatelka poškozována v důsledku jednání společnosti X s.r.o. hned několikrát. Jednak jednáním této společnosti, která pozemek stěžovatelky protiprávně používá ke své podnikatelské činnosti a nadměrně jej zatěžuje a poškozuje, jednak jednáním žalovaného, který jí doměřuje dvojnásobnou daň. Názor žalovaného, že jde o otázku soukromoprávního vztahu mezi ní a uvedenou společností, stěžovatelka považuje za nesprávný. Právní řád je totiž jednotný a nelze jej vykládat izolovaně. Optikou žalovaného by se stěžovatelka musela náhrady za vyšší zdanění domáhat soukromoprávní žalobou proti společnosti X s.r.o. a vynakládat tak nemalé finanční prostředky a vlastní úsilí. Ve věci jde přitom o daň, která se odvádí každoročně, stěžovatelka by tak musela vést tyto soudní spory nejen za předmětná zdaňovací období, ale i *pro futuro* ve vztahu k budoucím zdaňovacím obdobím.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné. K přípustnosti kasační stížnosti nutno s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pro pořádek uvést, že dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci (ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 - 38) nebrání podání kasační stížnosti stěžovatelky, neboť v tomto předchozím rozsudku byly předmětem posuzování pouze procesní otázky (zda bylo nutné před doměření daně z moci úřední zahájit daňovou kontrolu); Nejvyšší správní soud se nijak nevyjadřoval k hmotněprávnímu posouzení věci, jež je předmětem nynějšího řízení (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[20] Kasační stížnost je nedůvodná.

[21] Podstatou projednávané věci je posouzení jediné sporné právní otázky, a to, zda je stěžovatelka poplatníkem daně z nemovitých věcí v sazbě stanovené pro zpevněné plochy užívané k podnikatelské činnosti podle § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí za situace, když sama žádnou podnikatelskou činnost neprovozuje a tuto vykonává bez jakéhokoli smluvního vztahu třetí osoba od ní odlišná.

[22] Nejvyšší správní soud k této otázce předně uvádí, že považuje za nezpochybnitelné, že stěžovatelka je poplatníkem daně z předmětné nemovité věci – pozemku parc. č. X, nacházejícího se v k. ú. S. u O. V případě stěžovatelky se totiž uplatní základní pravidlo stanovené v § 3 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí, podle něhož je poplatníkem daně z pozemků vlastník pozemku; stěžovatelka tuto skutečnost ostatně ani nezpochybňuje. V dalších úvahách proto Nejvyšší správní soud vycházel z předpokladu, že daňová povinnost poplatníka daně z předmětného pozemku stíhá právě a jen stěžovatelku.

pokračování

[23] Konkrétní výše daňové povinnosti poplatníka se pak odvíjí od sazby daně stanovené v § 6 zákona o dani z nemovitých věcí, jež je závislá na druhu pozemku, případně na jeho využití. Pro daný případ je klíčové znění § 6 odst. 2 písm. a) bodu 2 zákona o dani z nemovitých věcí, podle něhož činí sazba daně za každý 1 m² u „*zpevněných ploch pozemků, užívaných k podnikatelské činnosti nebo v souvislosti s ní sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu a ostatní podnikatelskou činnost 5,00 Kč.*“ (pozn. podtržení doplněno). Právě skutečnost, že předmětný pozemek stěžovatelky je užíván k podnikání, resp. v souvislosti s ním (o čemž není mezi stranami sporu) byla důvodem pro doměření daně.

[24] Citované ustanovení přitom neváže aplikaci uvedené sazby na to, kým je pozemek užíván [jestli jeho vlastníkem (poplatníkem daně) nebo jinou osobou], ale pouze na skutečnost, že je fakticky užíván k podnikání. Vyjde-li tedy zdejší soud ze znění § 6 odst. 2 písm. a) bodu 2 zákona o dani z nemovitých věcí, je zřejmé, že pro zařazení pod předmětnou sazbu daně je rozhodující jen způsob užívání pozemku, jak zcela správně uvedl již krajský soud. A pokud v této souvislosti krajský soud poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2004 č. j. 6 Afs 1/2003 - 49, dle kterého „*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*“, učinil tak velmi přiléhavě. Byť samozřejmě nelze přehlédnout, že na případ stěžovatelky tento rozsudek pro skutkové odlišnosti plně přenositelný není, jeho zdůraznění faktického způsobu užívání pozemku, a nikoli toho, kým je pozemek užíván, pro projednávanou věc přiléhavé a nosné je; totéž platí i pro odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 119/2014 - 25. A dlužno dodat, že faktický způsob užívání pozemku při stanovení vyšší sazby daně z nemovitých věcí určených k podnikání akcentoval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, byť tak rovněž neučinil v totožném kontextu, jaký je dán v projednávané věci: rozšířený senát neřešil význam existence smluvního titulu k užívání pozemku, ale význam veřejnoprávního titulu (např. kolaudačního souhlasu) pro určení účelu užívání stavby (srov. usnesení ze dne 15. 3. 2016, č. j. 2 Afs 153/2014 - 71, č. 3420/2016 Sb. NSS).

[25] Nedůvodnou je také námitka, že žalovaný, potažmo krajský soud nezohlednil účelový a systematický výklad předmětného zákonného ustanovení, neboť toto ustanovení má podle stěžovatelky mířit jen na případy, kdy je pozemek užíván z vůle vlastníka. Je totiž věcí a odpovědností vlastníka (jako poplatníka daně), jakým způsobem je jeho pozemek využíván, od čehož se pak také odvíjí výše jeho daňové povinnosti. Tato základní premisa podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu platí nejen v případech, kdy vlastník pozemku jeho užívání jiné osobě umožní (např. na základě nájemní smlouvy), ale i v případě, kdy je pozemek užíván bez jeho souhlasu. Zákon o dani z nemovitých věcí v tomto směru žádnou výjimku nestanoví a podle Nejvyššího správního soudu takovou výjimku nelze dovodit ani z účelu zákona, potažmo z požadavku elementární spravedlnosti, jíž se v podobě zásady *ex iniuria ius non oritur* (z bezpráví nemůže povstat právo) stěžovatelka dovolává. Aniž by Nejvyšší správní soud jakkoli zpochybňoval význam uvedené zásady, v projednávané věci pro její uplatnění nenachází místo. Bezprávný stav, jenž měla nastolit společnost X s.r.o. užíváním pozemku stěžovatelky bez

řádného právního titulu, totiž nic nemění na obsahu veřejnoprávního vztahu mezi státem (správcem daně) a stěžovatelkou jako vlastníkem pozemku (poplatníkem daně).

[26] Nejvyšší správní soud zejména zdůrazňuje, že vlastnictví není jen souhrnem oprávnění (zpravidla hovoříme o právu věc držet, užívat a disponovat s ní – tzv. vlastnické triádě), z nichž jsou ostatní osoby vyloučeny, ale váže se k němu též odpovědnost; tuto odpovědnost Listina základní práv a svobod v čl. 11 odst. 3 výslovně vyjadřuje kautelou: „*Vlastnictví zavazuje*“. Odpovědnost, již s sebou vlastnictví nese, se projevuje jednak v rovině odpovědnosti vlastníka vůči společnosti a jednak jde samozřejmě též o odpovědnost za samotný předmět vlastnictví. Skutečnost, že vlastník věci nese za svůj majetek také odpovědnost, přitom jistě dopadá i do oblasti daňového práva. Jestliže jsou tedy s vlastnictvím věci spojeny daňové povinnosti (zde v podobě daně z pozemků), tíží tato povinnost zcela oprávněně vlastníka věci, který je poplatníkem takové daně. Ten se této své odpovědnosti nemůže zprostit tvrzením, že je pozemek užíván proti jeho vůli a že tedy nemůže ovlivnit, co se s jeho majetkem děje. Tím by totiž byla ve svém důsledku popřena samotná podstata vlastnictví, jakožto panství vlastníka nad věcí; nehledě na možnost zneužití takového stavu (v podobě simulace neexistence užívacího titulu a předstírání nesouhlasu s užíváním pozemku ze strany poplatníků daně).

[27] Pokud se stěžovatelka dovolávala pro ni mírnějšího výkladu dotčeného ustanovení, nutno říci, že zákon o dani z nemovitých věcí žádnou oporu pro jiné výkladové alternativy přestěžené stěžovatelkou nenabízí; ve věci tak podle Nejvyššího správního soudu není dán prostor ani pro aplikaci zásady *in dubio mitius*. Stěžovatelka zde pomíjí, že na základě § 3 odst. 1 tohoto zákona je poplatníkem daně jako celku: s ohledem na konstrukci zákona nelze nijak dovodit, že stěžovatelka je poplatníkem pouze části daně (odpovídající rozsahu základní sazby daně) a společnost X s.r.o. pak rozdíl mezi touto sazbou a sazbou uvedenou v § 6 odst. 2 písm. a) bod 2 zákona o dani z nemovitých věcí. Pokud by přitom stěžovatelka platila daň pouze v rozsahu základní (nezvýšené) sazby, zůstalo by užívání pozemku k podnikání nezdaněno – na úkor státu by tedy z tohoto stavu měla prospěch společnost X s.r.o., jakožto vlastní původce protiprávního stavu. To, že zvláštní zvýšená sazba daně dopadá jen na podnikatelské využití pozemků z vůle vlastníka, nelze dovozovat ani z užití slovního spojení „slouží-li k podnikání“ v § 6 odst. 6 předmětného zákona, jenž stanoví, že „*slouží-li zpevněná plocha pozemku různým druhům podnikání a nelze-li vymezit rozsahy výměry zpevněné plochy pozemku sloužící jednotlivým druhům podnikání, použije se sazba daně uvedená v odstavci 2 písm. a) bodě 2.*“ Toto ustanovení totiž obsahuje pouze pomocné pravidlo pro určení konkrétní sazby daně v případě kolize více podnikatelských činností a ve věci se proto neuplatní, zejména však z uvedeného spojení nelze dovodit, že pozemek může „sloužit k podnikání“ jen z vůle vlastníka.

[28] S možností užívání pozemku proti vůli jeho vlastníka zákonodárce vůbec nepočítal a případné „vyrovnání“ (refundaci zaplacené daně) mezi vlastníkem (poplatníkem) a uživatelem (nájemcem) pozemku tak zjevně ponechal čistě v rovině soukromoprávních vztahů mezi nimi – na jejich vzájemné dohodě, případně v podobě povinnosti k náhradě škody, nebylo-li možné dohody dosáhnout. Je totiž plně odpovědností vlastníka, jak se svou věcí nakládá a stará se o ni, stejně tak je primárně věcí vlastníka (nikoli státu), aby ostatní osoby ze zásahů do svého vlastnického práva vyloučil, a své vlastnické právo – v duchu zásady *vigilantibus iura scripta sunt* (práva náleží bdělým) – bránil, a to případně

pokračování

i za pomoci veřejné moci. V právním státě, kterým Česká republika bezpochyby je, má k tomu řadu nástrojů jak v oblasti soukromého práva (např. žaloba na vydání či vyklizení věci nebo žaloba zápůřčí), tak případně i práva veřejného (v podobě možného uplatňování přestupkové či trestní odpovědnosti). Vzhledem k těmto způsobům ochrany je Nejvyšší správní soud toho názoru, že i v případě, kdy je pozemek stěžovatelky užíván bez jejího souhlasu, je stěžovatelka ve výsledku schopna ovlivnit, kým je její pozemek užíván a k jakému účelu se tak děje. Stěžovatelka tak má jako vlastník pozemku (a poplatník daně) možnost ovlivnit i jaká sazba daně bude v důsledku konkrétního způsobu jeho užívání použita; byť jistě ne zcela srovnatelným způsobem, jako v případě přenechání věci jinému do nájmu (k tomu srov. již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 119/2014 - 25, bod 25).

[29] V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že v průběhu daňového řízení vyplynulo, že stěžovatelka o dlouhodobém užívání pozemku společností X s.r.o. věděla. Z obsahu správního spisu a ani z jejího tvrzení přitom nelze dovodit, že by se proti užívání svého pozemku – ve smyslu snahy o ukončení tohoto neoprávněného užívání – bránila kupříkladu zápůřčí žalobou podanou k civilnímu soudu. Pokud stěžovatelka odkázala na řízení před Okresním soudem v Opavě, je nutno poznamenat, že ve správním spise se nachází rozsudek uvedeného soudu ze dne 28. 11. 2016, č. j. 10 C 244/2013 - 152 (dle elektronické doložky nabyt právní moci dne 24. 12. 2016), kterým tento soud rozhodl o žalobě stěžovatelky (a další žalobkyně – paní L. S.) proti společnosti X s.r.o. (a dalším dvěma žalovaným) na vydání bezdůvodného obohacení za bezúplatné užívání řady pozemků v k.ú. S. u O., nacházejících se buď ve výlučném vlastnictví stěžovatelky, nebo ve spoluvlastnictví stěžovatelky a L. S.. Jednalo se jednak o pozemky, na nichž stojí budovy jezdeckého klubu užívané k podnikání, jednak o pozemky užívané za účelem přístupu (průchodu či průjezdu) k těmto budovám, mezi něž patří i předmětný pozemek parc. č. X, a dále o pozemky zemědělské. Soud žalovaným uložil zaplatit část požadované částky společně s úrokem z prodlení od 22. 11. 2013 do zaplacení; ve zbytku žalobu zamítl. Vyšel z toho, že pozemky jsou skutečně užívány bez právního důvodu, protože obě žalobkyně mají – v návaznosti na rozsah, v jakém vlastní jednotlivé pozemky – nárok na vydání bezdůvodného obohacení, a to v podobě výše obvyklého nájemného, jež soud stanovil na základě znaleckého posudku.

[30] Uvedený rozsudek Okresního soudu v Opavě tak sice potvrzuje, že předmětný pozemek stěžovatelky (i pozemky jiné) jsou společností X s.r.o. (a dalšími žalovanými) užívány bez právního titulu, současně z něj ovšem vyplývá, že stěžovatelka usilovala toliko o vydání bezdůvodného obohacení – úhrady za užívání pozemků. Ani rozsudek Okresního soudu v Opavě tak nemohl změnit výše přdestřený názor Nejvyššího správního soudu, že ve věci není důvod neaplikovat sazbu daně stanovenou pro pozemky užívané k podnikání nebo v souvislosti s ním, neboť k tomu objektivně docházelo. Výklad, podle něhož je podstatné jen faktické užívání pozemku, je přitom jediný možný, přestože vlastníka pozemku jistě určitým způsobem zatěžuje. V opačném případě by totiž, jak již bylo řečeno výše, mohlo docházet ke zneužívání takové situace ze strany poplatníků daně. Stěžovatelka by se tedy měla rozhodnout, zdali chce ukončit užívání svého pozemku jinými osobami (a tím se vyhnout aplikaci vyšší sazby daně z pozemků), nebo jí toto užívání ve svém důsledku tolik nevádí, ale jde jí o výši platby za užívání pozemku (nájemného); s tím je ovšem také spojeno vyšší zdanění.

[31] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že tím, že stěžovatelka usiluje o úhradu za užívání pozemku, se její případ příliš neliší od situace, kdy by společnost X s.r.o. byla nájemcem předmětného pozemku a platila stěžovateli nájemné. Stěžovatelka totiž vydáním bezdůvodného obohacení získává obdobu nájemného, jež nutně pokrývá (kompenzuje) i její zvýšené daňové náklady. To přesně konvenuje účelu stanovení zvláštní (vyšší) sazby daně u pozemků užívaných k podnikání či v souvislosti s ním. Tímto účelem je zjevně skutečnost, že takový pozemek má pro vlastníka vyšší hodnotu (je zdrojem vyššího profitu), a tudíž je legitimní takový pozemek zatížit také vyšší majetkovou daní.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 6. března 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu