



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **HOTEL PRIMAVESI s. r. o.**, se sídlem v Ostravě, Kutuzovova 25, zastoupené JUDr. Petrem Svatošem, se sídlem v Ostravě, Sadová 1585/7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 14. 5. 2018, č. j. 65 Af 7/2017 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** uhradit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 4 414 Kč k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Petra Svatoše ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „finanční úřad“) uložil žalobkyni pokutu podle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve výši 805,- Kč za opožděné tvrzení daně z nemovitých věcí na zdaňovací

období roku 2016. Opožděného tvrzení daně se žalobkyně měla dopustit tím, že ve stanoveném termínu neoznámila finančnímu úřadu změnu okolností rozhodných pro stanovení daně spočívající ve změně daňové sazby u nemovitosti, kterou má zařazenu ve svém obchodním majetku, a daň přiznala až po výzvě finančního úřadu dne 4. 5. 2016.

[2] Proti platebnímu výměru na tuto pokutu podala žalobkyně odvolání, které žalovaný dne 21. 12. 2016 zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. V odůvodnění uvedl, že novelou zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“) došlo ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. S účinností od 1. 1. 2016 byl do § 11 tohoto zákona vložen odstavec 7, v jehož důsledku došlo ke změně předmětu daně. Nemovitost žalobkyně zdaněná v roce 2015 v předmětu daně jako „J“ – *budova pro rodinnou rekreaci včetně budov rodinných domů využívaných pro rodinnou rekreaci* podléhá v roce 2016 zdanění jako předmět daně „O“ – *ostatní druhy podnikání*. Vzhledem k této změně byla žalovaná povinna podat řádné daňové přiznání do 1. 2. 2016. Jelikož tak neučinila, vznikla ji povinnost uhradit stanovenou pokutu.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“). Krajský soud toto rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že v důsledku novely zákona o dani z nemovitých věcí došlo pouze ke změně sazby daně, neboť u nemovitostí, které má žalobkyně v obchodním majetku podle zákona upravujícího daň z příjmů, se nyní použije sazba podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitých věcí namísto původní sazby daně stanovené podle písm. b) tohoto ustanovení. Finanční úřad tak k novému stanovení daně nepotřeboval žádné nové informace týkající se předmětu daně, vyjma skutečnosti, že došlo k přerazení zdanitelné stavby z jednoho oddílu zdanitelných staveb do jiného. Tato změna byla objektivně seznatelná ze zákonného předpisu, ostatní informace ke stanovení daně pak z daňového přiznání z předchozího daňového období. Okolnost rozhodná pro stanovení daně byla svou povahou podřaditelná pod ustanovení § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, proto žalobkyni povinnost podat daňové či dílčí daňové přiznání nevznikla a ona tuto povinnost tak nemohla porušit.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní uplatnil kasační důvod vymezený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda žalobkyně byla povinna podat daňové přiznání. § 13a odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí, který poplatníky od této povinnosti ve vymezených případech osvobozuje, míří pouze na ty změny, které správce daně může bez součinnosti poplatníků promítnout technicky automatizovaným způsobem do všech rozhodnutí o stanovení daně u všech poplatníků. Situace, jako je tato, však vyžaduje provedení analýzy u každého jednotlivého poplatníka, při které je správce daně nucen nejprve izolovat ty poplatníky, kteří jsou podnikateli ve smyslu § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku a následně u této skupiny zkoumat, zda mají ve svém obchodním majetku podle zákona o daních z příjmů zdanitelnou stavbu či jednotku.

[5] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) navíc definuje obchodní majetek odlišně pro poplatníky daně z příjmu fyzických osob a poplatníky daně z příjmu právnických osob. Obchodním majetkem fyzické osoby je ta

část jejího majetku, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Záleží tak na vůli podnikající fyzické osoby, zda svůj majetek či jeho část zahrne do obchodního majetku. Je proto zřejmé, že ověřit, zda má tato osoba zařazenu v obchodním majetku zdanitelnou stavbu, je možné pouze v účetnictví či daňové evidenci daného poplatníka. Správce daně však tyto údaje nemá bez součinnosti poplatníka k dispozici. U právnických osob lze skutečnost, zda u nich v důsledku uvedené novely došlo ke změně rozhodných okolností či nikoliv, zjistit bez jejich součinnosti, avšak i v takovém případě by správce daně musel u každého z těchto poplatníků prověřit, zda změna nastala či ne. Zákon o dani z nemovitostí nerozlišuje mezi tím, zda se jedná o vlastníka, který je fyzickou nebo právnickou osobou. Nelze proto připustit, aby § 13a odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí byl v důsledku novely aplikován pouze u některých skupin poplatníků, zatímco jiná množina bude i nadále povinna změnu správci daně oznámit. Takový postup by založil nerovnost mezi poplatníky.

[6] Změna, která v důsledku novely u poplatníků nastala, není pouze změnou sazby ve smyslu § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, ale je také změnou v samotném předmětu daně. Změna sazby byla v posuzovaném případě toliko následkem změny v předmětu daně. Nemovitost žalobkyně byla v roce 2015 zdaněna v předmětu daně jako „J“ – *budova pro rodinnou rekreaci včetně budov rodinných domů využívaných pro rodinnou rekreaci*, zatímco v roce 2016 byla daná nemovitá věc v důsledku novely zdaněna jako předmět daně „O“ – *ostatní druhy podnikání*. Jelikož se nejednalo pouze o změnu sazby, nelze § 13a odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí na posuzovanou věc aplikovat.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., tj. v mezích uplatněného důvodu (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a v rozsahu kasační stížnosti. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přitom neshledal.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Důvody, pro které stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný, směřují ke dvěma vzájemně provázaným otázkám. První otázkou je, jaký charakter má změna rozhodných okolností pro stanovení daně provedená § 11 odst. 7 zákona o dani z nemovitých věcí. Stěžovatel tvrdí, že změna rozhodných okolností, která v důsledku novely tohoto zákona nastala, je změnou v samotném předmětu daně a změna sazby je pouze jejím následkem. Má-li však tato změna charakter změny sazby daně, pak druhou otázkou je, zda je pro aplikaci § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí nezbytnou podmínkou schopnost správce daně promítnout změnu sazby daně bez součinnosti poplatníků automatizovaným způsobem do všech platebních výměrů na daň z nemovitostí.

[10] Podle § 11 odst. 7 zákona o dani z nemovitých věcí účinného od 1. 1. 2016 doposud platí, že „*má-li podnikatel zařazenu v obchodním majetku podle zákona upravujícího daň z příjmů zdanitelnou stavbu nebo zdanitelnou jednotku, s výjimkou budovy podle odstavce 1 písm. a), zdanitelné jednotky podle odstavce 1 písm. c) a zdanitelné jednotky podle odstavce 1 písm. f), která nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru, použije se u nich sazba podle odst. 1 písm. d).*“

[11] Co se rozumí zdanitelnou stavbou a zdanitelnou jednotkou upravuje § 7 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z nemovitých věcí. Ve znění účinném do 31. 12. 2015 zákon hovořil pouze o zdanitelné stavbě a o jednotce, přičemž zdanitelnou stavbou rozuměl budovu ve smyslu katastrálního zákona a inženýrskou stavbu uvedenou v příloze k tomuto zákonu. Ve znění účinném od 1. 1. 2016 doposud se zdanitelnou stavbou rozumí dokončená nebo užívaná budova ve smyslu katastrálního zákona a inženýrská stavba uvedená v příloze k tomuto zákonu, a zdanitelnou jednotkou jednotka, která je dokončená nebo užívaná.

[12] Z důvodové zprávy k dotčené novele vyplývá, že jejím záměrem bylo posílit kontinuitu s právní úpravou účinnou do 31. 12. 2013 a zvýšit právní jistotu poplatníků tak, aby bylo jasné, od kterého okamžiku dokončenosti či způsobilosti k užívání se zdanitelná stavba či jednotka stávají předmětem daně ze staveb a jednotek. Sedmý odstavec byl do § 11 zákona o dani z nemovitých věcí vložen, aby odstranil problémy s výkladem § 11 odst. 1 písm. d), neboť soudní praxe dovodila, že sazby daně uvedené pod písm. d) se mohou týkat pouze těch staveb a jednotek, které jsou pro podnikatelskou činnost fakticky užívány, a proto nestačí, aby byly pouze součástí obchodního majetku podnikatele.

[13] Zařazení zdanitelných staveb a zdanitelných jednotek do obchodního majetku tedy nemá vliv na zdanění jako takové, ale má vliv pouze na jeho výši, resp. na výši základní sazby daně. Z uvedeného je proto zřejmé, že § 11 odst. 7 zákona o dani z nemovitých věcí nezměnil předmět daně, neboť zdanitelné stavby a jednotky zařazené do obchodního majetku poplatníka byly předmětem daně ze staveb a jednotek i před rozšířením § 11 o odstavec 7. Nejvyšší správní soud má za to, že § 11 odst. 7 zákona o dani z nemovitých věcí má charakter změny sazby daně.

[14] K věci pak Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stavba, u níž došlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně, byla zdaněna v předchozím zdaňovacím období jako budova pro rodinnou rekreaci, tj. sazbou uvedenou v § 11 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí. Žalobkyně je právnickou osobou, u níž podle § 20c písm. a) zákona o daních z příjmů platí, že obchodním majetkem je veškerý majetek, který jí patří. Jestliže tedy žalobkyně zdanila tuto stavbu v předchozím zdaňovacím období, pak je nepochybné, že k zařazení této stavby do obchodního majetku muselo dojít nabytím jejího vlastnického práva k této nemovitosti nejpozději v předchozím zdaňovacím období. Žalobkyně tudíž žádným svým aktivním jednáním nezměnila okolnosti rozhodné pro výši daně za rok 2016 a ty tak spočívaly pouze v novém znění § 11 zákona o dani z nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud je proto ve shodě s krajským soudem v tom, že jedinou změnou okolností rozhodných pro stanovení daně byla změna sazby daně. Stěžovatel se domnívá, že došlo ke změně předmětu daně a dovozuje to z údajů obsažených v tiskopise Ministerstva financí, na kterém lze přiznat daň z nemovitých věcí. Co je předmětem daně ze staveb a jednotek však stanoví zákon o dani z nemovitých věcí a nikoli Ministerstvo financí. Zákon v § 7 odst. 1 písm. a) a b) stanoví, že předmětem daně ze staveb a jednotek jsou zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky. Rozčlenění těchto nemovitostí podle jejich využití pod jednotlivá písmena uvedená v tiskopise Ministerstva financí ve III. oddíle tak slouží pouze pro účely stanovení základní sazby daně.

[15] V posuzované věci proto došlo ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím pouze ke změně sazby daně. Ustanovení § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí v této situaci poplatníka osvobozuje z povinnosti podat daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání a rovněž z povinnosti sdělit tuto změnu správci daně. Stěžovatel se v kasační stížnosti ztotožnil s krajským soudem, že smyslem a účelem ustanovení § 13a odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí je nezatěžovat poplatníky této daně povinností podávat daňové přiznání za situace, kdy to není účelné, tj. za situace, kdy ke správnému zjištění a stanovení daně není nutná součinnost daňového subjektu, neboť správce daně má veškeré údaje nutné k vyměření daně ve své dispozici. Toto ustanovení však podle něj míří pouze na ty změny, které může správce daně promítnout do výše daně bez součinnosti poplatníků „technicky automatizovaným způsobem“ do všech rozhodnutí o stanovení daně u všech poplatníků. I když u právnických osob lze dotčenou změnu rozhodných okolností zjistit bez jejich součinnosti, nelze ji provést technicky automatizovaným způsobem. Správce daně by tak v případě, že by tito poplatníci neměli povinnost změnu řádným způsobem správci daně sdělit, musel u každého jednotlivého poplatníka prověřit, zda u něj tato změna nastala či nikoliv. Složitější situaci by správce daně měl u poplatníků, kterými jsou fyzické osoby, neboť u nich navíc oproti právnickým osobám nelze bez jejich součinnosti obchodní nemovitý majetek zjistit.

[16] Žalobkyně podala daňové přiznání v předchozím zdaňovacím období, přičemž jedinou změnou okolností rozhodných pro stanovení daně v následujícím zdaňovacím období byla změna sazby daně provedená § 11 odst. 7 zákona o dani z nemovitých věcí.

[17] Povinnost podat daňové přiznání k dani ze staveb a jednotek vyplývá z § 13a odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí: *„Daňové přiznání je poplatník povinen podat příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. Daňové přiznání se nepodává, pokud je poplatník podal na některé z předchozích zdaňovacích období nebo daň byla stanovena na některé z předchozích zdaňovacích období z moci úřední a ve srovnání s tímto předchozím zdaňovacím obdobím nedošlo ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně. V tomto případě se daň vyměří ve výši poslední známé daně a za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí poplatníkovi se považuje 31. leden zdaňovacího období; správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem, platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění, založí se do spisu a nelze se proti němu odvolat. Na žádost daňového subjektu mu správce daně zašle stejnopis platebního výměru, a to do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel. Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím ke změně okolností rozhodných pro stanovení daně nebo ke změně v osobě poplatníka, je poplatník povinen daň do 31. ledna zdaňovacího období přiznat; v těchto případech lze daň přiznat buď podáním daňového přiznání nebo podáním dílčího daňového přiznání. V dílčím daňovém přiznání poplatník uvede jen nastalé změny a výpočet celkové daně.“*

[18] Osvobození od povinnosti přiznat daňovým přiznáním či dílčím daňovým přiznáním změny okolností rozhodných pro stanovení daně stanoví § 13a odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí: *„Dojde-li ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím pouze*
a) ke změně sazeb daně,
b) ke změně průměrné ceny půdy přiřazené ke stávajícím jednotlivým katastrálním územím podle § 5 odst. 1,
c) ke stanovení nebo ke změně koeficientu podle § 6 odst. 4, § 11 odst. 3 a 4 nebo podle § 12,

d) k zániku osvobození od daně, jestliže tak obec stanoví obecně závaznou vyhláškou podle § 4 odst. 1 písm. v) nebo uplynutím zákonem stanovené lhůty anebo uplynutím lhůty stanovené obecně závaznou vyhláškou podle § 17a a předmět daně není ani částečně osvobozen od daně z jiného důvodu, nebo

e) ke změně místní příslušnosti,

poplatník není povinen podat daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání ani sdělit tyto změny. Daň se stanoví ve výši poslední známé daně upravené o změny podle písmen a) až e).“

[19] Jazykovým výkladem lze dospět k tomu, že povinnost správce daně z úřední povinnosti vyměřit daň ze staveb a jednotek při změně sazby daně není ničím podmíněna. Jazykový výklad je však pouze prvotním přiblížením se k obsahu a smyslu právní normy, neboť aplikace právní normy vycházející pouze z jejího jazykového vyjádření a pomíjející její smysl a účel může vést k nepřesným či dokonce absurdním závěrům (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/1997). Pro právní normy je typické, že jsou často formulovány více či méně neurčitými výrazy, aby byly schopné regulovat neurčitý počet případů stejného druhu a zároveň reagovat na nové situace. Obecně přijímaným východiskem pro odstranění nedokonalosti jazykového vyjádření právní normy je proto upřednostnění účelu, ke kterému byla právní norma vytvořena (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 – 75, ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 – 35 a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 4 Ads 75/2014 – 20).

[20] Změna sazby daně jako důvod pro osvobození poplatníka od povinnosti podat daňové přiznání nebo dílčí daňové přiznání byla do zákona o dani z nemovitých věcí vložena zákonem č. 65/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že záměrem bylo zamezit nárůstu administrativy u správců daně, neboť poplatník nemusí podávat v případě změny sazby daně nové daňové přiznání (viz Poslanecká sněmovna ČR; Vláda ČR: Důvodová zpráva k zákonu č. 65/2000 Sb., změna zákona o dani z nemovitostí, tisk č. 338, rok 1999).

[21] Účelem § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí tedy bylo snížit administrativní zátěž správců daně nadbytečným přijímáním a zpracováváním daňových přiznání. To logicky předpokládá, že musí jít pouze o takové situace, kdy správci daně mají veškeré informace potřebné k vyměření daně k dispozici. Z uvedeného proto vyplývá, že aplikace § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí je, jak částečně správně dovozují stěžovatel, podmíněna schopností správce daně upravit výši daně o změnu její sazby bez součinnosti poplatníka. Pokud by bylo osvobození od této povinnosti při změně sazby daně absolutní, administrativní zátěž správců daně by se naopak zvýšila, neboť ti by museli poplatníky k podání daňových přiznání nejprve vyzvat a teprve poté jejich daňová přiznání zpracovat. Ze záměru zákonodárce však nevyplývá, že by podmínkou tohoto osvobození byla rovněž schopnost správců daně promítnout změnu sazby daně automatizovaným způsobem ve všech platebních výměrech u všech poplatníků.

[22] Jelikož žalobkyně je právnickou osobou, měl správce daně všechny informace potřebné ke stanovení daně upravené o změnu její sazby k dispozici. Žádná součinnost žalobkyně proto nebyla zapotřebí. Žalobkyně tak neměla povinnost podat daňové přiznání a nemohla svou nečinností tuto povinnost ani porušit.

[23] Stěžovatel se domnívá, že nelze mezi poplatníky rozlišovat a že § 13a odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí lze aplikovat pouze tehdy, je-li možné ho aplikovat při změně sazby u všech poplatníků, tj. i u fyzických osob. U fyzických osob však bez jejich součinnosti nelze zjistit, které nemovitosti v jejich vlastnictví tvoří jejich obchodní majetek. Nejvyšší správní soud předesílá, že nezkoumal, zda je správce daně schopen vyměřit daň z nemovitostí upravenou o změnu sazby daně i bez součinnosti poplatníků fyzických osob a jaké je tedy v této situaci postavení této skupiny daňových subjektů, neboť to je pro posouzení odpovědnosti žalobkyně, kterou je právnická osoba, nepodstatné. I pokud by však fyzické osoby tuto povinnost měly, neznamenalo by to, že by tato povinnost zakládala mezi jednotlivými poplatníky nedovolenou nerovnost. Rovnost totiž není absolutní, ale subjektivní kritérium a připouští rozdílné zacházení se subjekty nacházejícími se ve stejné nebo srovnatelné situaci, jestliže k tomu existují objektivní a rozumné důvody (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02). Nejvyšší správní soud je přitom toho názoru, že schopnost správce daně promítnout změnu sazby daně do vyměření daně bez součinnosti poplatníka je právě tím objektivním důvodem, který by případnou rozdílnost v těchto situacích odůvodnil.

[24] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věta s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí přísluší právo na náhradu nákladů řízení. V řízení o kasační stížnosti byla žalobkyně zastoupena advokátem, který sepsal vyjádření ke kasační stížnosti. Učinil tím jeden úkon právní služby, za který náleží odměna ve výši 3100 Kč, k níž je třeba přičíst 300 Kč na paušální úhradu hotových výdajů. To vše v souladu s § 7 bodem 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Výše odměny za zastupování a náhrady nákladů řízení činí celkem 3400 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje o 21% DPH (714 Kč). Celková náhrada nákladů řízení tedy představuje částku 4114 Kč a stěžovatel je povinen ji žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce v lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. listopadu 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu