



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **Zemědělský podnik Razová, státní podnik v likvidaci**, IČO 13642090, sídlem Třanovského 622/11, Praha 17 – Řepy, zastoupený JUDr. Tomášem Machem, advokátem, sídlem Viktora Huga 377/4, Praha 5 – Smíchov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. července 2020 č. j. 27044/20/5100-31462-704211, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. března 2021 č. j. 52 Af 58/2020 - 136,

t a k t o :

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. března 2021 č. j. 52 Af 58/2020 - 136 a rozhodnutí žalovaného ze dne 13. července 2020 č. j. 27044/20/5100-31462-704211 **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

**II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **24 456 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Tomáše Macha, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) žalobci platebním výměrem ze dne 5. září 2019 č. j. 1542318/19/2808-00460-605744 vyměřil daň z nemovitých věcí za rok 2018 ve výši 2 625 Kč. Správce daně se neztotožnil s názorem žalobce, že pozemky státu, s nimiž má žalobce právo hospodařit, jsou osvobozeny od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Poukázal na

to, že žalobci byl přenechán majetek státu za účelem podnikání. Osvobození od daně však dopadá pouze na pozemky, které nejsou užívány k podnikání.

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání. Žalovaný přisvědčil správci daně, že pozemky užívané žalobcem – státním podnikem byly jednoznačně určeny k podnikání, nelze je tudíž osvobodit od daně z nemovitých věcí. Skutečnost, že žalobce vstoupil do likvidace, nemá na tento závěr vliv, neboť zahájením likvidace státní podnik nekončí veškerou svoji činnost, je vázán již uzavřenými závazky, které je povinen splnit. Žalovaný nicméně rozhodnutím označeným v návěti snížil vyměřenou daň na 2 370 Kč, neboť některé pozemky, které správce daně zdanil, jsou osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Konstatoval, že státní podnik nemůže být založen za nepodnikatelským účelem. Státní podnik se zapisuje do obchodního rejstříku, je tedy podnikatelem ve smyslu § 421 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a veškerou jeho činnost lze podřadit pod pojem podnikání. Postavení podnikatele neztratil žalobce ani vstupem do likvidace. Žalovaný tedy nebyl povinen posuzovat, zda žalobce skutečně podniká. Krajský soud souhlasil se žalovaným, že osvobození pozemků, které má žalobce v užívání, od daně z nemovitých věcí by vedlo k nerovnému zacházení s ostatními podnikatelskými subjekty, mohlo by být chápáno i jako veřejná podpora.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal, že pro osvobození pozemků ve vlastnictví státu od daně z nemovitých věcí je rozhodující skutečný účel jejich užívání, tedy zda jsou užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány, či nikoli. I z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při posuzování, zda jsou splněny podmínky pro osvobození od daně, je třeba zkoumat primárně skutečný obsah činnosti poplatníka. Krajský soud odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se netýkají merita sporu. Na podporu své argumentace odkázal stěžovatel na několik rozhodnutí Krajského soudu v Brně. Stěžovatel od počátku řízení tvrdil, že na dotčených pozemcích nepodniká, nepronajímá je ani je nepropachtoval, a navrhoval v tomto směru řadu důkazů. Stěžovatel byl ke dni 30. června 2008 zrušen a od té doby probíhá proces jeho likvidace. Již před vstupem likvidace byly jeho činnosti, které naplňují znaky podnikání, vymazány z obchodního rejstříku. Činnosti, které má stěžovatel doposud v obchodním rejstříku zapsány, nenaplnějí definiční znaky podnikání dle § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Stěžovatel již v žalobě argumentoval proti závěru žalovaného, že osvobozením od daně z nemovitých věcí v tomto případě by byli znevýhodněni ostatní podnikatelé. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že by osvobození od daně mohlo být chápáno jako veřejná podpora, osvobození od daně za zákonem stanovených podmínek je veřejné subjektivní právo. Přístup žalovaného je nekonzistentní, osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí pojímá jako osvobození osobní, zatímco osvobození podle písm. l) a o) citovaného ustanovení jako věcné.

pokračování

[5] S ohledem na nesprávné právní posouzení věci dospěl krajský soud i k nesprávným závěrům ohledně pochybení žalovaného spočívajícího v tom, že neprovedl stěžovatelem navržené důkazy. Respektive, některé z nich selektivně provedl a uzavřel, že z nich nevyplývá, že by pozemky, s nimiž stěžovatel hospodaří, měly být osvobozeny od daně. Dle názoru stěžovatele však z listin, které předložil, vyplývá, že osvobození pozemků, které nejsou využívány k podnikatelské činnosti, je možné.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že osvobození od daně se vztahuje na ty nemovité věci, na kterých stát vykonává implicitně předpokládanou veřejně prospěšnou činnost, která negeneruje zisk. Dle názoru žalovaného má osvobození zakotvené v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí osobní povahu a stěžovateli, který vykonává podnikatelskou činnost, nenáleží. Osvobození dle citovaného ustanovení dopadá na pozemky ve vlastnictví České republiky, je tedy přímo navázáno na subjekt a je adresováno organizačním složkám státu, státním příspěvkovým organizacím a dalším subjektům, které ze své podstaty nejsou podnikateli. Stěžovatel je státním podnikem, jeho účelem je podnikání a vytváření zisku. Je zapsán v obchodním rejstříku a byl by podnikatelem, i kdyby nevytvářel žádný zisk, či byl dokonce ve ztrátě. Ani to, že stěžovatel vstoupil do likvidace, nemá na jeho postavení coby podnikatele vliv. Rozsudky Krajského soudu v Brně, na které odkazoval stěžovatel, nepředstavují ustálenou judikaturu, navíc různé senáty tohoto soudu nahlíží na posuzovanou otázku odlišně. V případě osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) a o) zákona o dani z nemovitých věcí je rozhodující právě účelové určení pozemků, zatímco osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona je vázáno na subjekt. Tento rozdílný výklad označil za opodstatněný i krajský soud.

[7] Žalovaný dále podotkl, že důkazy, které stěžovatel v daňovém řízení navrhl, nemohly nic změnit na závěru, že státní podnik nemůže být osvobozen od daně z nemovitých věcí. Žalovaný se v reakci na odvolací námitky stěžovatele vyjádřil k doloženým kopiím odpovědí ministerstev a uzavřel, že z nich neplyne, že by stěžovatel nebyl v postavení podnikatele a náleželo mu osvobození od daně. Ani další důkazní prostředky neprokazovaly, že předmětné pozemky by měly být osvobozeny od daně, protože státní podnik je v postavení podnikatele ze zákona.

[8] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel odkázal na nález ze dne 18. května 2021 sp. zn. Pl. ÚS 97/20, v němž Ústavní soud označil daňové osvobození nemovitostí, v nichž není přímo vykonávána veřejná moc, jako přiměřené a nevybočující z mezí ústavnosti. Výklad žalovaného je v rozporu se zákonem stanovenými podmínkami osvobození od daně z nemovitých věcí. Klíčový je vlastník pozemku a způsob nakládání s pozemkem. Ze zákona nevyplývá, že by se měla zkoumat osoba odlišná od vlastníka. Pozemky ve vlastnictví České republiky jsou od daně osvobozeny bez ohledu na to, kdo s nimi hospodaří, což potvrdil i Ústavní soud v citovaném nálezu, z něhož též vyplývá, že u věci ve vlastnictví státu je třeba posuzovat, jak se s ní nakládá. Stěžovatel označil za lichý i argument žalovaného o nerovném nastavení podmínek pro osvobození od daně a zopakoval své výhrady vůči neprovedení důkazů, které v daňovém řízení navrhoval. Na závěr uvedl, že v souladu s doktrínou uplatnil takové osvobození od daně z nemovitých věcí, které nebyl povinen uvádět v daňovém přiznání.

[9] V doplnění repliky pak stěžovatel odkázal na čtyři rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové, který mu v případech obdobných tomuto vyhověl. K podmínkám pro osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí tedy existuje konstantní judikatura, podpořená navíc nálezem Ústavního soudu sp. zn. 97/20.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se typově podobnými případy stejného stěžovatele již zabýval v rozsudcích ze dne 21. ledna 2021 č. j. 2 Afs 25/2020 - 39, ze dne 4. února 2021 č. j. 9 Afs 17/2020 - 39 a ze dne 25. března 2021 č. j. 7 Afs 17/2020 - 32, z nichž však vyplývá jen to, že tehdy napadená rozhodnutí žalovaného nebyla nepřezkoumatelná. Z věcného hlediska se Nejvyšší správní soud k podstatě sporu mezi stěžovatelem a žalovaným nevyjadřoval. Krajský soud však na rozsudek č. j. 2 Afs 25/2020-39 odkazoval právě v rámci vypořádání námítky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, nikoli v rámci věcného posouzení žaloby, jak namítal stěžovatel. V tomto kontextu byl odkaz na prejudikaturu týkající se prakticky totožné otázky zcela na místě.

[12] Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány a není-li k nim zřízeno právo stavby; jsou-li tyto pozemky pronajaty nebo propachtovány obci, kraji, nebo organizační složce státu anebo příspěvkové organizaci, jsou osvobozeny za předpokladu, že nejsou užívány k podnikání (§ 4 odst. 3 věta první zákona o dani z nemovitých věcí).

[13] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s výkladem žalovaného, že osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daně z nemovitých věcí má osobní povahu. Osobní osvobození je vázáno na osobu poplatníka, oproti tomu věcné na předmět daně. Ustanovení § 4 odst. 1 zákona o daních z nemovitých věcí osvobozuje od daně některé pozemky (které jsou předmětem daně z pozemků – srov. § 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí), nikoli některé poplatníky. Pozemky osvobozené od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí jsou sice vymezeny prostřednictvím osoby vlastníka, to však z osvobození zakotveného v tomto ustanovení nedělá osvobození osobní [Česká republika navíc není poplatníkem této daně – srov. § 3 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí].

[14] K totožnému názoru dospívá i doktrína: „Zákonodárce vztahuje osvobození k charakteru zdanitelného pozemku – tedy k předmětu daně, nikoli k osobě poplatníka, jedná se tedy o osvobození věcné, nikoli osobní“ (NOVOTNÁ, M., KOUBOVSKÝ, P. *Zákon o dani z nemovitých věcí. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. Cit dle ASPI, § 4).

[15] Ostatně, i kdyby platil výklad žalovaného, že osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí má primárně osobní povahu, je zřejmé (a jakýkoli jiný výklad by byl v přímém rozporu s textem zákona), že rozsah tohoto osvobození je dále věcně omezen v § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí tak, že se nevztahuje na pozemky pronajaté, propachtované či užívané k podnikání a na pozemky,

pokračování

ke kterým je zřízeno právo stavby [srov. též nálezný Ústavního soudu ze dne 18. května 2021 sp. zn. Pl. ÚS 97/20, vyhlášený pod č. 241/2021 Sb., bod 32: „Ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí osvobozuje pozemky ve vlastnictví České republiky od daně z pozemků. Věcná působnost daňového osvobození je v tomto případě omezena ustanovením § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí ...“].

[16] Otázkou tak zůstává, zda lze pozemky, se kterými stěžovatel hospodaří, považovat za pozemky užívané k podnikání jen proto, že je stěžovatel státním podnikem.

[17] Státní podnik je státní organizací a právnickou osobou, jejímž prostřednictvím stát vykonává svá vlastnická práva. Státní podnik provozuje svým jménem a na vlastní odpovědnost podnikatelskou činnost za účelem plnění významných strategických, hospodářských, společenských, bezpečnostních nebo dalších zájmů státu. Má právo hospodařit s majetkem státu a nemá vlastní majetek (§ 2 odst. 1 a 2 zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku). Státní podnik se zapisuje do obchodního rejstříku (§ 5 odst. 1 zákona o státním podniku). Majetek, se kterým hospodaří, je státní podnik povinen využívat účelně, hospodárně a efektivně ke svému podnikání (§ 17b odst. 1 zákona o státním podniku).

[18] Podle § 421 odst. 1 občanského zákoníku se za podnikatele považuje *osoba zapsaná v obchodním rejstříku*. Na základě tohoto formálního kritéria je stěžovatel, který se zapisuje do obchodního rejstříku ze zákona, podnikatelem, a to bez ohledu na to, zda má živnostenské oprávnění k podnikání. Ustanovení § 421 odst. 2 občanského zákoníku pro osoby s takovým oprávněním konstruuje domněnku, že jsou podnikateli, jde však o domněnku vyvrátitelnou („má se za to“), a navíc z ní rozhodně nelze dovozovat, že osoba, která nemá živnostenské oprávnění, podnikatelem není. V tomto směru je tedy mimoběžná argumentace stěžovatele, že zemědělská výroba, kterou má (společně s dalšími) zapsanou jako předmět činnosti v obchodním rejstříku, nespadá do režimu zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Stěžovatel je podnikatelem již na základě holého faktu, že je zapsán v obchodním rejstříku.

[19] Zákon o dani z nemovitých věcí však nestanoví, že se osvobození od daně nevztahuje na pozemky ve vlastnictví České republiky, s nimiž hospodaří podnikatel. Z osvobození vylučuje pozemky, které jsou užívány k podnikání bez ohledu na to, který subjekt je takto užívá (srov. již citovaný komentář k zákonu o dani z nemovitých věcí).

[20] Nejvyšší správní soud uznává, že právo hospodaření k pozemkům ve prospěch státního podniku, který podle zákona provozuje podnikatelskou činnost (§ 2 odst. 1 zákona o státním podniku), je silnou indicií vedoucí k závěru, že jsou tyto pozemky užívány k podnikání, to však neznamená, že je vyloučen závěr opačný (obdobně jako u vyvrátitelných právních domněnek). Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí je osvobozením věcným, rozhodující proto bude skutečný způsob využití pozemku. Pokud stěžovatel v daňovém řízení namítal, že dotčené pozemky k podnikání užívány nejsou, byl žalovaný povinen se s touto argumentací řádně vypořádat a nemohl ji odmítnout jen na základě právní povahy stěžovatele (tedy skutečnosti, že je stěžovatel z formálního hlediska podnikatelem).

[21] Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný je při správě daní vázán zákonem (čl. 11 odst. 5 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dále jen „Listina“), který nemůže vykládat v rozporu s jeho textem v neprospěch daňového subjektu, a to ani v situaci, kdy jsou předmětem daně pozemky ve vlastnictví státu, se kterými hospodaří státní podnik. Jak totiž stanoví čl. 11 odst. 1 věta druhá Listiny, vlastnické právo všech vlastníků, tedy i státu, má stejný zákonný obsah a ochranu. V této souvislosti lze připomenout, že pokud jde o vlastní osvobození pozemků ve vlastnictví České republiky neužívaných k podnikání od daně z nemovitostí, Ústavní soud je v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 97/20 za rozporné s čl. 11 odst. 1 větou druhou Listiny neshledal, a tento názor je proto nutno respektovat (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky).

[22] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje stěžovateli, že krajský soud i žalovaný nesprávně vyložili § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Žalovaný pak v důsledku tohoto nesprávného výkladu zatížil daňové řízení vadou, neboť neprovedl důkazy, které stěžovatel navrhoval na podporu své argumentace, že pozemky, k nimž má právo hospodaření, ve skutečnosti neužívá k podnikání. Respektive, žalovaný se k několika listinám, které stěžovatel v daňovém řízení předložil, stručně vyjádřil tak, že neprokazují, že stěžovatel není podnikatelem, což však pro posouzení, zda mají být pozemky, se kterými stěžovatel hospodaří, osvobozeny od daně, není z výše uvedených důvodů rozhodující. Stěžovatel navíc navrhoval i jiné důkazy, které žalovaný s ohledem na nesprávný výklad zákona o dani z nemovitých věcí nepovažoval za relevantní.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že je kasační stížnost důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) zrušil rozsudek krajského soudu. Podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť již v řízení před krajským soudem byl důvod pro tento postup. Žalovaný bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], což znamená, že k námitkám a důkazům žalobce řádně posoudí, zda pozemky, k nimž má žalobce právo hospodaření, v roce 2018 skutečně nebyly užívány k podnikání.

[24] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.

[25] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., který se v řízení o kasační stížnosti uplatní na základě § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[26] Žalobce zaplatil v řízení před krajským soudem soudní poplatek ve výši 3 000 Kč [položka 18 odst. 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a v řízení před Nejvyšším správním soudem soudní poplatek ve výši 5 000 Kč (položka 19 přílohy k zákonu o soudních poplatcích).

pokračování

[27] V řízení před krajským soudem i před Nejvyšším správním soudem byl žalobce zastoupen advokátem, který za něj v řízení před krajským soudem učinil dva úkony právní služby, a sice převzetí a přípravu právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a sepis a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce žalobce dva úkony právní služby – sepis a podání kasační stížnosti a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Celkem tedy zástupce žalobce učinil čtyři úkony právní služby, za každý z nich mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Ze spisu krajského soudu vyplývá, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, přiznaná odměna se mu proto navyšuje o 21 % čítajících výši této daně na 16 456 Kč.

[28] Celková výše náhrady nákladů řízení přiznané žalobkyni, čítající zaplacené soudní poplatky a odměnu a náhradu hotových výdajů zástupců, činí 24 456 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[29] Žalovaný nebyl ve věci úspěšný, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. července 2021

JUDr. Tomáš Langášek  
předseda senátu