



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Zemědělský podnik Razová, státní podnik v likvidaci**, IČ 13642090
se sídlem Třanovského 622/11, Praha
zastoupen JUDr. Tomášem Machem, advokátem
se sídlem Viktora Huga 377/4, Praha

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. srpna 2020, č. j. 31164/20/5100-31462-711896,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. srpna 2020, č. j. 31164/20/5100-31462-711896, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu pro

Královéhradecký kraj ze dne 31. 1. 2020, č. j. 165338/20/2701-70462-606180, jímž byla žalobci vyměřena daňová povinnost k dani z nemovitostí ve výši 286 Kč.

I. Žalobní tvrzení

2. Žalobce spatřoval vady rozhodnutí žalovaného v nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti důvodů jeho rozhodnutí a nesprávné aplikaci a interpretaci právních předpisů aplikovaných na dotčený případ a dále namítal podstatné porušení ustanovení o řízení, když nebyly zohledněny a řádně vyhodnoceny žalobcem navržené důkazní prostředky.
3. Dále uvedl, že žalovaný ve svém rozhodnutí přiznal osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“) u pozemků p. č. 1276/11 o výměře 68 m² a p. č. 1276/12 o výměře 2 417 m² evidovaných na listu vlastnictví č. 793 pro katastrální území Čistá v Krkonoších; pozemku p. č. 679 o výměře 6 277 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 870 pro katastrální území Lovčice u Nového Bydžova; pozemku p. č. 470 o výměře 3 754 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 2986 pro katastrální území Staré Město nad Metují (spoluvlastnický podíl 112/784); pozemku p. č. 1952/1 o výměře 10 873 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 13 pro katastrální území Starý Rokytník; pozemku p. č. 36/4 o výměře 351 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 494 pro katastrální území Červená Třešná; pozemku p. č. 220/6 o výměře 172 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 36 pro katastrální území Olešnice nad Cidlinou (spoluvlastnický podíl 1/7); pozemku p. č. 454/2 o výměře 721 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 30 pro katastrální území Pamětník (spoluvlastnický podíl 1/4); pozemku p. č. 1577/3 o výměře 1395 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 403 pro katastrální území Prostřední Lánov; pozemků p. č. 92/35 o výměře 1005 m² a p. č. 92/36 o výměře 820 m² evidovaných na listu vlastnictví č. 455 pro katastrální území Jívka.
4. Dále žalovaný dále přiznal osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z nemovitých věcí pozemku p. č. 751/3 o výměře 2098 m² evidovaném na listu vlastnictví č. 36 pro katastrální území Maršov III a pozemku p. č. 868/2 o výměře 693 m², evidovaném na listu vlastnictví č. 265 pro katastrální území Debrné.
5. V případě všech ostatních pozemků (p. č. 1894 v k.ú. Kohoutov, p. č. 373/115 v k.ú. Chlumec nad Cidlinou, p. č. 783 v k.ú. Klášterská Lhota, p. č. 785 v k.ú. Klášterská Lhota p. č. 154 v k.ú. Rudník, spoluvlastnický podíl 1/2; dále jen „pozemky“ nebo „nemovitost“ nebo „věci nemovité“) však správce daně neuznal osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a), odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí uplatněné žalobcem a pozemky byly zdaněny podle druhu, v jakém jsou evidovány v katastru nemovitostí, přestože mají být od daně osvobozeny. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka zkoumání naplnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí.
6. Žalobce již od počátku daňového řízení zastává názor, že nemovité věci, které byly v uvedené věci správcem daně zdaněny, požívají osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, a proto žalobci nevznikla povinnost daňové přiznání vůči dotčeným nemovitým věcem podat ani uhradit předmětnou daň. Dle názoru žalobce podle § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 a § 9 odst. 1 písm. a), odst. 4 zákona o dani z nemovitých věcí platí, že od daně z pozemků/daně ze staveb a jednotek jsou osvobozeny

pozemky/zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky ve vlastnictví České republiky, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány.

7. Shora uvedený zákon nárok na osvobození od daně podmiňuje splněním dvou kumulativních znaků: a) nemovitá věc musí být ve vlastnictví státu a b) nesmí být užívána k podnikání, pronajímána nebo propachtována.
8. Žalobce již v rámci řízení před správcem daně opakovaně zdůrazňoval, že uvedené znaky je třeba vykládat a posuzovat materiálně – tedy dle smyslu a účelu právní normy, který spočívá v tom, aby od daně z nemovitých věcí byly osvobozeny nemovité věci ve vlastnictví státu (státní majetek), s nimiž není nakládáno za účelem podnikání, nejsou pronajímány ani propachtovávány. Z výše uvedeného jasně vyplývá, že rozhodujícím ve vztahu k osvobození od daně ve vztahu k věcem nemovitým, které jsou ve vlastnictví státu a vůči kterým daňový subjekt disponuje právem hospodařit, je posouzení skutečného účelu užívání věcí nemovitých (tj. dotčených pozemků) – zda jsou předmětné pozemky užívány k podnikání či nikoli, resp. pronajímány nebo propachtovány.
9. V tomto kontextu poukázal žalobce na nekonzistentní postup žalovaného při posuzování nároku žalobce na osvobození od daně. U pozemků (k tomu vizte body č. 36-38 rozhodnutí žalovaného), kterým bylo přiznáno osvobození na základě § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí (pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť) a dále § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z nemovitých věcí (pozemky zastavěné stavbou podle stavebního zákona, která je dálnicí, silnicí, místní komunikací, veřejnou účelovou komunikací, stavbou drah a na dráze, leteckou, vodních cest a přístavů, pokud jsou v souladu s kolaudačním rozhodnutím nebo kolaudačním souhlasem stavebního úřadu užívány k veřejné dopravě, a to v rozsahu zastavěné plochy těchto staveb, a jiné pozemky určené pro veřejnou dopravu) žalovaný svým postupem potvrdil, že nelze v těchto případech aplikovat formální výklad a je třeba zkoumat skutečné využití těchto pozemků.
10. Zcela opačný a ryze formalistický výklad kontradiktorní smyslu zákona o dani z nemovitých věcí však žalovaný aplikoval v případě osvobození uplatněného žalobcem na základě § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 této právní úpravy.

A. Nemovitá věc ve vlastnictví státu

11. V případě žalobce jakožto daňového subjektu je dle jeho názoru nepochybné, že nemovité věci – pozemky – jsou ve vlastnictví státu, neboť základní charakteristika daňového subjektu, jakožto státního podniku, spočívá v tom, že nemá svůj vlastní majetek, ale disponuje pouze právem hospodařit s majetkem státu.

B. Neužívání nemovité věci k podnikání, pronajímání ani propachtování

12. Žalobce konstatoval, že obsahová definice podnikání pak vyplývá z textace zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, (dále jen „Občanský zákoník“). Dle jeho ust. § 420 odst. se jedná o činnost, která je: a) realizována na vlastní účet a odpovědnost, b) má výdělečný charakter, c) je vykonávána živnostenským nebo obdobným způsobem, d) se záměrem činit tak soustavně, e) za účelem dosažení zisku.
13. K uvedeným znakům žalobce zdůraznil, že Zemědělský podnik Razová byl zrušen dnem 30. 6. 2008 a tím vstoupil do likvidace, která i nadále probíhá. V této souvislosti zdůraznil, že již před vstupem do likvidace došlo k výmazu činností, které představují podnikání ve smyslu Občanského zákoníku, a tudíž tyto činnosti nebyly a ani nemohly

být realizovány v roce 2016 na pozemcích. Uvedené skutečnosti byly publikovány v obchodním rejstříku, o kterém platí zásada formální a materiální publicity ve smyslu z. č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, a byly přístupné všem (včetně správce daně, který byl povinen je při svém rozhodnutí zohlednit, avšak tak neučinil). Ke dni 29. 6. 1998 došlo k výmazu konkrétně těchto činností z obchodního rejstříku: provozování zemědělské výroby a racionální hospodaření na zemědělské půdě, vykonávání činností a výroba výrobků sloužících potřebám zemědělské výroby, pokud k této činnosti není třeba souhlasu podle zvláštních předpisů, úprava a zpracování výrobků, které organizace vyrábí, včetně jejich maloobchodního prodeje, stavební činnost a zemní práce, neveřejná silniční doprava, nakládka materiálu a práce zvedacími mechanismy, práce a služby, dřevovýroba, kovovýroba, montáž, opravy a údržba technických zařízení. Tyto činnosti nebyly a ani nemohly být realizovány v roce 2016 na pozemcích.

14. K dnešnímu dni je u žalobce, jak dále uvedl, v obchodním rejstříku evidována činnost spočívající v: provozování zemědělské výroby, vypořádávání restitučních nároků oprávněných osob, vypořádávání hospodářské činnosti podniku, provedení smluvního převodu práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, poskytování služeb nevýrobní povahy pro PF ČR. Žalovaný nesprávně dovozuje z této skutečnosti, že žalobce i nadále podniká, a to na základě úvahy, že uvedené činnosti „jsou uvedeny v jeho předmětu podnikání“ (k tomu vizte bod 28 rozhodnutí žalovaného), aniž by zkoumal skutečnou povahu uvedených aktivit. Skutečnost, že je určitá činnost uvedena v obchodním rejstříku u dotčeného subjektu v sekci označené jako „předmět podnikání“ však neznamená, že se jedná o činnost naplňující znaky podnikání, a to zejména v situaci, kdy se žalobce nachází v likvidaci. Uvedený postup je rovněž v rozporu s konstantní judikaturou NSS, podle které platí, že při posuzování podmínek pro osvobození od daně je třeba zkoumat primárně skutečný obsah činnosti vykonávané žalobcem – „K závěru o tom, zda stěžovatel účel zákona naplnil, či nikoli, je třeba dospět v rámci řádně vedeného dokazování, nikoli pouze formálně z údaje uvedeného v obchodním rejstříku.“ (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, čj. 5 Afs 73/2012-4).
15. Dle žalobce činnosti uvedené v bodě č. 26 žaloby svou povahou nenaplňují definiční znaky podnikání ve smyslu § 420 odst. 1 Občanského zákoníku, neboť směřují pouze k ukončení činnosti státního podniku v likvidaci a uspokojení restitučních nároků. Současně nejsou uvedeny ani v z. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Zemědělská výroba nepodléhá zákonu č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání a je regulována zvláštním zákonem č. 252/1997 Sb., o zemědělství, přičemž je nutno zdůraznit, že provozování zemědělské výroby nemohlo být a ani nebylo realizováno na všech pozemcích svěřených Zemědělskému podniku Razová. Dále je nutno zdůraznit, že se daňový subjekt nenachází v Evidenci zemědělského podnikatele. Vypořádávání restitučních nároků oprávněných osob a vypořádávání hospodářské činnosti podniku představuje činnost, která směřuje výlučně k ukončení činnosti žalobce. Provedení smluvního převodu práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví a poskytování služeb nevýrobní povahy pro PF ČR pak vůbec nenaplňuje znaky podnikání ve smyslu § 420 OZ a současně se jedná o činnosti, které z povahy věci nejsou vázány na pozemky. Dotčené pozemky dále nebyly pronajímány ani propachtovávány.
16. Žalovaný dle žalobce nesprávně dovozuje, že žalobce i nadále podniká, a to mj. na základě jeho úvahy, že je žalobce zapsán v obchodním rejstříku jako obchodní firma, kdy jeho činností podnikání jsou činnosti uvedené v bodu č. 26 žaloby: „K tomu odvolací

orgán uvádí, že § 421 odst. 1 občanského zákoníku stanoví, že se vlastnost podnikatele vždy přičítá tomu, kdo je zapsán v obchodním rejstříku, což je případ státního podniku, který se podle § 5 odst. 1 zákona č. 77/1997 Sb. zapisuje do obchodního rejstříku. (...) Zemědělský podnik Razová, státní podnik v likvidaci, DIČ: CZ13642090, je právnická osoba, zapsaná v obchodním rejstříku ode dne 27. 12. 1990 dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, který byl zrušen ke dni 1. 1. 2014 a právní úpravu zápisu do obchodního rejstříku převzal s účinností ode dne 1. 1. 2014 zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů, jako obchodní firma s předmětem podnikání: 1. provozování zemědělské výroby, 2. vypořádání restitučních nároků oprávněných osob, 3. vypořádávání hospodářské činnosti podniku, 4. provedení smluvního převodu práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, 5. poskytování služeb nevýrobní povahy pro PF ČR. (...) Vzhledem k uvedenému v odst. [30] až [37] odvolací orgán považuje námitku odvolatele, že veškeré podnikatelské činnosti byly vymazány z obchodního rejstříku, za irrelevantní. Rovněž odvolatelem uváděné činnosti spočívající ve vypořádání restitučních nároků oprávněných osob a vypořádávání hospodářské činnosti podniku, které dle jeho názoru nenaplnují znaky podnikání, jsou v obchodním rejstříku uvedeny v jeho předmětu podnikání. (...) odvolatel tedy jako právnická osoba provozuje podnikatelskou činnost s majetkem státu, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Majetek, včetně nemovitých věcí, se kterými státní podnik hospodáří, tvoří majetkovou podstatu tohoto podniku. Jde o majetek ve vlastnictví státu, který byl přenechán státnímu podniku pro jeho podnikání a pro jeho podnikatelské záměry“. (k tomu vizte body č. 29, 30 a 31 rozhodnutí žalovaného), aniž by zkoumal skutečnou povahu uvedených aktivit. Skutečnost, že je určitá činnost uvedena v obchodním rejstříku u dotčeného subjektu v sekci označené jako „předmět podnikání“ však neznamená, že se jedná o činnost naplňující znaky podnikání, a to zejména v situaci, kdy se žalobce nachází v likvidaci. Uvedený postup je rovněž dle žalobce v rozporu s konstantní judikaturou NSS, podle které platí, že při posuzování podmínek pro osvobození od daně je třeba zkoumat primárně skutečný obsah činnosti vykonávané žalobcem – „K závěru o tom, zda stěžovatel účel zákona naplnil, či nikoli, je třeba dospět v rámci řádně vedeného dokazování, nikoli pouze formálně z údaje uvedeného v obchodním rejstříku.“ (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č.j. 5 Afs 73/2012-4).

17. Dle žalobce činnosti uvedené v bodě č. 26 žaloby svou povahou nenaplnují definiční znaky podnikání ve smyslu § 420 odst. 1 Občanského zákoníku, neboť směřují pouze k ukončení činnosti státního podniku v likvidaci a uspokojení restitučních nároků. Současně nejsou uvedeny ani v z. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Tyto činnosti nemají výdělečný charakter a nesměřují ani k dosažení zisku.
18. Žalovaný dále, jak žalobce dále uvedl, nesprávně dovozuje, že žalobce i nadále podniká, a to na základě postavení žalobce jako státního podniku. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí odkazuje na odbornou literaturu k původnímu znění (tj. k 1. 1. 1993) zákona o dani z nemovitých věcí, ze které by mělo údajně vyplývat nemožnost osvobození pozemků podle ust. § 4 písm. a) této právní úpravy z důvodu vazby možnosti osvobození na subjekt (osobu poplatníka), nikoliv na předmět daně (k tomu vizte bod č. 24 rozhodnutí žalovaného). K tomu žalobce uvedl, že doktrinální interpretace práva nemá právní závaznost.
19. Žalobce odkázal na aktuální odborné názory k předmětnému ustanovení zákona, podle kterých platí: „Upravují se případy, kdy zákonodárce osvobozuje poplatníka od povinnosti

platit daň za konkrétní pozemek. Zákonodárce vztahuje osvobození k charakteru zdanitelného pozemku – tedy k předmětu daně, nikoli k osobě poplatníka, jedná se tedy o osvobození věcné, nikoli osobní.“ (srov. Zákon o dani z nemovitých věcí: Komentář / Monika Novotná, Petr Koubovský. Wolters Kluwer, 2018 ISBN:978-80-7552-002-9).

20. Dále žalobce uvedl, že skutečnost, že je daňový subjekt zapsán v obchodním rejstříku (a je tedy formálně podnikatelem), není relevantní, neboť je třeba zabývat se smyslem a účelem relevantní právní úpravy – tedy hodnotit činnost posuzovaného subjektu daně materiálně – tedy zda daňový subjekt skutečně „podniká“, neboť zákona o dani z nemovitých věcí podmiňuje nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí tím, že nemovitá věc není užívána k podnikání (nevychází tedy z formálního kritéria ve smyslu formálního statusu vázaného na zápis do obchodního rejstříku, resp. formálního statusu podnikatele). Žalobce má tedy za to, že žalovaný svou interpretací platných právních předpisů nerespektuje aktuální odborné závěry a aplikovatelnou judikaturu a svým výkladem popírá smysl a účel dotčených právních norem. Podle ust. § 4 odst. 1, odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí platí, že od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány – rozhodující je tedy nakládání s předmětem daně. Žalovaný svým restriktivním výkladem fakticky omezuje možnost osvobození od daně toliko na subjekty, které se svým majetkem nikdy nepodnikají, například na nadace. Žalobce považuje argumentaci žalovaného, který se v případě možnosti osvobození pozemků od daně z nemovitých věcí podle ust. § 4 písm. a) uvedené právní úpravy přiklání ke zkoumání otázky subjektu (nárok na osvobození je spjat s osobou poplatníka – bod č. 24 rozhodnutí žalovaného), zatímco v případě možnosti osvobození pozemků od daně z nemovitých věcí podle ust. § 4 písm. l) a o) ZDV je dle jeho názoru rozhodující otázka věcná (nárok na osvobození je spjat s povahou předmětu daně – bod č. 38 – 48 rozhodnutí žalovaného), aniž by takový postup ZDV jakkoliv umožňoval, za nepřezkoumatelnou.
21. Žalobce dále uvedl, že v uvedené věci předložil celou řadu důkazních prostředků (uvedené v bodě č. 32 napadeného rozhodnutí: kopii odpovědi Ministerstva financí České republiky ze dne 1. 10. 1998, kde Ministerstvo financí České republiky odkazuje na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., v případě, že pozemek není využíván k podnikatelské činnosti nebo pronajímán; kopii rozhodnutí Ministerstva zemědělství ze dne 5. 6. 2008, kterým se zrušuje Zemědělský podnik Rázová; usnesení vlády České republiky ze dne 27. 4. 2005 č. 503). Žalobce dále navrhl řadu dalších důkazních prostředků (k tomu vizte bod č. 31 napadeného rozhodnutí či odvolání proti platebnímu výměru na daň z nemovitých věcí na rok 2019): výslech Ing. Z. P., současného likvidátora Mgr. R. P., bývalého likvidátora Ing. V. Č., účetní závěrku za rok 2018, vyjádření auditora, obratovou, rozvahu, výsledovkou. Dle žalovaného jsou navržené důkazní prostředky nerelevantní, a neprovedl je, neboť vzhledem k výše uvedenému (tedy k názoru žalovaného, že možnost osvobození je vázána na subjekt, nikoliv na předmět daně) mělo být prokázáno, že majetek státu, tedy i nemovité věci, s nimiž má státní podnik oprávnění nakládat, jsou státem jednoznačně určeny k podnikání a považují se za majetek užívaný k podnikání. K tomuto názoru žalobce uvedl, že žalovaný svým výkladem mění smysl a účel ust. § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, kdy namísto skutečnosti, zda jsou pozemky v konkrétním případě užívány k podnikání, se žalovaný zabýval obvyklou náplní činnosti státních podniků, aniž by vzal v úvahu skutečné využití pozemků a postavení žalobce jakožto státního podniku v

likvidaci směřujícího toliko k ukončení své činnosti, přestože takový výklad žalovanému zákon č. 338/1992 Sb., neumožňuje (k tomu vizte blíže bod č. 32 žaloby).

22. Žalobce dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 18. 12. 2019, č. j. 65 Af 20/2019-35, rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 22/2019-34 a rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 20. 12. 2019, č. j. 65 Af 21/2019-34, ve kterých Krajský soud v Ostravě totožnému subjektu v obdobné situaci zcela vyhověl a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 15. 12. 2020 uvedl, že u Nejvyššího správního soudu jsou v současné době pod sp. zn. 9 Afs 17/2020, sp. zn. 7 Afs 17/2020 a sp. zn. 2 Afs 25/2020 vedena řízení o kasačních stížnostech žalovaného, jež byly podány proti rozsudkům Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, kterými byla zrušena rozhodnutí o odvolání ve věci totožného žalobce. Vzhledem k tomu, že ve shora nadepsaných věcech je řešena shodná problematika jako v řízeních vedených u Nejvyššího správního soudu, mohou mít budoucí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vliv i na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ve věci samé v nyní posuzovaných případech. Žalovaný proto navrhl, aby zdejší soud řízení o nyní podané žalobě přerušil a to do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.
24. Žalovaný uvedl, že s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí.
25. Žalovaný považoval za podstatné, že žalobce žádným způsobem neprokázal, že mu náleží osvobození od daně, tzn., že předmětné nemovité věci neslouží k podnikání. Dle žalovaného totiž skutečnost, že státní podnik vstoupil do likvidace, nemá vliv na to, že státní podnik provozuje svým jménem a na vlastní odpovědnost podnikatelskou činnost za účelem plnění významných strategických, hospodářských, společenských, bezpečnostních nebo dalších zájmů státu. Pouhým vstupem do likvidace, resp. okamžikem zahájení likvidace, totiž činnost subjektu nekončí, tzn. nedochází tímto okamžikem k automatickému ukončení podnikání. Likvidace představuje toliko právní postup vedoucí k ukončení podnikání. Subjekt je i po vstupu do likvidace zpravidla vázán již probíhajícími závazky, které má povinnost dokončit, přičemž nelze nutně dospět k závěru, že činnost směřující k ukončení podnikání nemůže případně generovat zisk.
26. Dále uvedl, že smyslem ustanovení § 4 odst. 3 ve vztahu k ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí je umožnit osvobození pozemků ve vlastnictví České republiky, které nejsou užívány k podnikání. Jedná se zejména o organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a další orgány veřejné moci, které nejsou ze své podstaty podnikateli, a proto jim náleží citované osvobození. V případě jiné aplikace ustanovení § 4 odst. 3 uvedené právní úpravy by došlo k nerovnému postavení podnikajících poplatníků, protože státní podnik je v podstatě podnikatelský daňový subjekt jako každý jiný. Neoprávněné přiznání osvobození od daně z nemovitých věcí by rovněž mohlo být chápáno jako veřejná podpora poskytovaná státem, což je obecně zakázáno. Konstatoval, že majetek státního podniku byl k podnikání jednoznačně státem určen a považuje se za majetek užívaný k podnikání. Státní podnik je čistě podnikatelský

subjekt, je třeba k němu i tímto způsobem přistupovat, a proto nelze ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí u tohoto subjektu uplatnit.

27. Žalovaný konstatoval, že závěr soudu ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání a ohledně rozpornosti úvah uvedených v rozhodnutí o odvolání považuje za nesprávný. Žalovaný má za to, že naopak za účelem toho, aby rozhodnutí o odvolání bylo možno označit za plně přezkoumatelné, musí se odvolací orgán vypořádat se všemi odvolacími námitkami a vyhodnotit daňovým subjektem navrhované důkazní prostředky. Jedná se o povinnost odvolacího orgánu, která je zakotvena v ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu.
28. V nyní posuzovaném případě, jak žalovaný dále uvedl, žalobce nesouhlasil s posouzením správních orgánů ve věci aplikace osvobození dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí a argumentoval tím, že jím vlastněné nemovité věci neslouží k podnikání, k čemuž na podporu svých tvrzení předložil důkazní prostředky. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání předložil k meritu sporu své stanovisko, dle kterého státní podnik je v České republice podnik, který je založen státem prostřednictvím jeho organizační složky, vzniká zakladatelskou listinou, a na rozdíl od příspěvkových organizací státu je účelem státního podniku podnikání, tedy vytváření zisku; státní podnik je tedy právníkou osobou hospodařící s majetkem státu za účelem dosažení zisku. Žalovaný uzavřel, že státní podnik je čistě podnikatelský subjekt, je nutné k němu tímto způsobem přistupovat, a proto nelze ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí u žalobce uplatnit. Závěr žalovaného byl tedy co do řešené otázky ohledně možnosti osvobození od daně zcela jednoznačný a srozumitelně vyjádřený.
29. Žalovaný dále uvedl, že provedl vyhodnocení předložených důkazních prostředků. Tyto byly žalovaným vyhodnoceny v bodech [33] a [36] rozhodnutí o odvolání tak, že žádný z předložených důkazních prostředků neprokazuje, že předmětné pozemky neslouží k podnikání, tj. že se jedná o nemovité věci osvobozené od daně, protože státní podnik je v postavení podnikatele ze zákona. Stejně tak se žalovaný v bodě [36] rozhodnutí o odvolání vyjádřil k žalobcem navrhovaným svědeckým výpovědím, které označil za irelevantní, poněvadž nemohou nahradit zákonné postavení státního podniku jako podnikatele. Žalovaný v této souvislosti odkázal na relevantní rozsudky Nejvyššího správního soudu, dle kterých není nutno v určitých případech důkazy akceptovat. Není tedy pravdou, že by žalovaný navržené důkazní prostředky neprovedl, aniž by tento postup řádně zdůvodnil, jak nepodloženě tvrdí žalobce. Žalovaný tedy shrnul, že rozhodnutí o odvolání nepovažuje za vnitřně rozporné ani nepřezkoumatelné. Žalovaný pak vyhodnocením důkazních prostředků předložených žalobcem toliko dostal své zákonné povinnosti. Nelze se proto ztotožnit s názorem Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, že měl-li žalovaný za to, že pro posouzení věci je bez dalšího rozhodující povaha žalobce jako podnikatele a tedy nedošlo k naplnění podmínek ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a ustanovení § 4 odst. 3 zákona č. 338/1992 Sb., nemohl se již dostat dalšímu kroku a posuzovat, zda předložené důkazy prokazují či neprokazují, zda předmětné nemovité věci slouží k podnikatelským účelům – právě v situaci, kdy by se předloženými důkazy žalovaný nezabýval, by totiž své rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti. Žalovaný proto považuje závěr Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci o pochybení žalovaného v tomto směru za nesprávný.
30. Dále žalovaný uvedl, že spornou otázkou následně zůstala otázka, zda nárok na osvobození od daně dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí

je spjat přímo s osobou poplatníka, tedy zda je zde určující skutečnost, že nárok na osvobození od daně je navázán na subjekt, tj. Českou republiku, kdy osvobozeny jsou pozemky a stavby v jejím vlastnictví. Rozhodná je dle žalovaného v těchto situacích otázka subjektu, tzn. v daném případě se jedná o státní podnik – podnikající subjekt, kdy v případě deklarovaného nároku na osvobození leží důkazní břemeno právě na tomto subjektu, tj. na poplatníkovi. V tomto tedy spočívá podstatný rozdíl oproti ustanovení § 4 odst. 1 písm. l) a o) zákona o dani z nemovitých věcí, kde je klíčovým právě jejich účelové zaměření v souladu s teleologickým výkladem zákona, tzn. na pozemky sloužící potřebě široké veřejnosti jako parky či sportoviště, resp. pozemky zastavěné stavbou podle stavebního zákona.

31. Žalovaný ve svém dalším vyjádření ze dne 23. 3. 2021 poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 3. 2021, č. j. 52 Af 42/2020-137, týkající se totožného žalobce a řešící totožnou problematiku, jímž byla žaloba zamítnuta. Krajský soud shledal postup žalovaného zcela správným a všechny žalobní námitky nedůvodné.
32. Žalovaný konstatoval, že ohledně námitek týkajících se postavení žalobce, coby podnikatele, soud přisvědčil názoru žalovaného a dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce je podnikatelem a veškerá jeho činnost je tedy podřaditelná pod výkon podnikání. Soud se také ztotožnil se závěrem žalovaného, že postavení podnikatele žalobce neztratil tím, že vstoupil do likvidace, neboť likvidace představuje toliko právní postup vedoucí k ukončení podnikání. Žalobce totiž v obchodním rejstříku nadále zapsán je, tzn. i v případě, že by žalobce žádnou aktivitu navenek nevyvíjel (což ani žalobcem tvrzeno nebylo), nepřestal by být podnikatelem (srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 4. 11. 1998, sp. zn. 2 Cdon 1628/97; obdobně není podstatné, zda žalobce dosahuje zisku, či nikoliv, neboť i ten nejztrátovější podnikatel je stále podnikatelem).
33. Žalovaný dále uvedl, že soud se vyjádřil též k námitce nepřezkoumatelnosti, kdy dle žalobce žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč v případě osvobození podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani nejsou dány překážky osvobození plynoucí z odst. 3 téhož ustanovení a v případě 4 odst. 1 písm. a) této právní úpravy ano. Námitka je dle soudu lichá, přičemž soud zde odkazuje i na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2 Afs 25/2020 – 36, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 9 Afs 17/2020 – 39 (pozn. žalovaného, jednalo se o kasační stížnosti žalovaného týkající se žalobce a řešící totožnou problematiku, přičemž Nejvyšší správní soud dospěl ve vztahu k tvrzené nepřezkoumatelnosti k závěru, že „způsob, jakým se žalovaný se všemi těmito podmínkami na základě argumentace uplatněné v odvolání a při poukazu na konkrétní důkazní prostředky zabýval ve svém rozhodnutí, nevede k nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí.“ Krajský soud v rámci svého rozsudku také dodal, že žalovaný u všech pozemků uvedl, zda jsou od daně osvobozeny, či nikoli, na základě jakého ustanovení a jaké důvody ho k tomuto závěru vedly (v podrobnostech viz bod 11 rozsudku). K rozdílnému výkladu dotčených právních norem se pak soud vyjádřil v bodě 18 rozsudku, kde uvedl: „Žalovaný v této souvislosti správně poukázal na to, že užitím výkladu § 4 odst. 3 ve vztahu k § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, který prosazuje žalobce, by došlo k neakceptovatelným důsledkům (k rozporu s právním řádem) – k nerovnému postavení podnikajících poplatníků [ostatní podnikající poplatníci (např. kapitálové obchodní společnosti) by na osvobození za stejných podmínek nárok neměli].

Nadto neoprávněné přiznání osvobození od daně z nemovitých věcí by rovněž mohlo být chápáno jako veřejná podpora poskytovaná státem, což je obecně právem zakázáno. ... Žalovaný též správně uvedl (bod 32 žalobou napadeného rozhodnutí), že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí je spjato s osobou poplatníka - Českou republikou (nelze proto souhlasit s žalobcem, že osvobození je výlučně „vztaženo k charakteru pozemku“) a úmyslem zákonodárce zjevně nebylo osvobodit státní podnik (argumentum e ratione legis). K této skutečnosti, resp. k normativnímu kontextu pak žalovaný opět správně při výkladu navazujícího § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitostí přihlédl, přičemž soud se s jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.“ Rozdílný výklad v souvislosti s nárokem na osvobození od daně u jednotlivých typů pozemků, tak jak jej žalovaný předložil v rozhodnutí o odvolání, je tedy i dle názoru soudu opodstatněný.

III. Replika žalobce

34. Žalobce ve své replice ze dne 12. 1. 2021 konstatoval, že argumentace žalovaného spočívá i nadále v tvrzení, že podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, lze pozemky osvobodit od daně pouze v případě, když jsou splněny podmínky dané ustanovením § 4 odst. 3 ZDV, tzn. že pozemky nejsou užívány k podnikání, nejsou pronajímány ani propachtovány s tím, že tyto skutečnosti neměly být žalobcem prokázány.
35. Dle názoru žalobce žalovaný dále nijak srozumitelně a logicky neodůvodňuje žalobcem namítaný nekonzistentní postup žalovaného při posuzování nároku žalobce na osvobození od daně, a to u pozemků, kterým bylo přiznáno osvobození na základě § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitých věcí a dále § 4 odst. 1 písm. o) a i) této právní úpravy, u kterých žalovaný zdůraznil, že nelze v těchto případech aplikovat formální výklad a je třeba zkoumat skutečné využití těchto pozemků. Zcela opačný a ryze formalistický výklad kontradiktorní smyslu tohoto zákona však žalovaný aplikoval v případě rozhodování o osvobození uplatněného žalobcem na základě § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3.
36. Dle žalobce žalovaný nezkoumal skutečnou činnost žalobce a způsob využití dotčených věcí nemovitých – pozemků, ačkoliv žalobce navrhl k prokázání svých aktivit a jejich povahy způsobitelné důkazní prostředky.
37. Žalobce poukázal na skutečnost, že žalovaný při svém rozhodování nezkoumal skutečnou činnost žalobce a způsob využití dotčených věcí nemovitých – pozemků a zcela rezignoval na opakovaně zdůrazňované materiální posouzení podmínek pro osvobození od daně u nemovitých věcí. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného jasně vyplývá, že žalovaný dovozuje své závěry pouze ze skutečnosti, že žalobce i nadále podniká, a dle zápisu v obchodním rejstříku je nadále podnikatelským subjektem. Je tedy zřejmé, že žalovaný vzal za své toliko obecné poznatky o činnosti státních podniků a o likvidaci subjektů, aniž by se zabýval skutečnou náplní činnosti žalobce, ačkoliv z toho v neprospěch žalobce dovozuje ve svém rozhodnutí závěry. Žalovaný své závěry o „zákonném postavení státního podniku jako podnikatele“ opírá toliko o skutečnost, že je žalobce zapsán v obchodním rejstříku a ze z. č. 77/1997 Sb., o státním podniku, avšak formální status podnikatele není v daném kontextu relevantní, neboť je třeba hodnotit činnost posuzovaného subjektu daně materiálně: tedy zda daňový subjekt skutečně „podniká“, neboť zákon o dani z nemovitých věcí podmiňuje nárok na osvobození od

daně tím, že nemovitá věc není užívána k podnikání, neboť nevychází z formálního kritéria ve smyslu formálního statusu podnikatele.

38. Žalobce ve své replice ze dne 8. 4. 2021 uvedl, že s názorem prezentovaným v doplnění vyjádření žalovaného k žalobě (stejně jako v rámci odkazovaného rozsudku) nesouhlasí a vznáší tyto argumenty:
39. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je i nadále interpretace ust. § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí a případně § 9 odst. 1 písm. a), odst. 4 této právní úpravy. V odkazovaném rozsudku krajský soud vyšel z nesprávného právního názoru, že osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákon o dani z nemovitých věcí má být spjato s osobou poplatníka (bod 18 rozsudku). Toto nesprávné právní posouzení je pak příčinou nesprávně provedeného dokazování v dotčené věci. Dle názoru žalobce podle § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 a § 9 odst. 1 písm. a), odst. 4 uvedené právní úpravy platí, že od daně z pozemků/daně ze staveb a jednotek jsou osvobozeny pozemky/zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky ve vlastnictví České republiky, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány.
40. Krajský soud a žalovaný dle názoru žalobce však dotčené ustanovení nesprávně interpretují, a to v rozporu s (i) gramatickým a teleologickým výkladem dotčeného ustanovení, (ii) doktrínou a (iii) judikaturou.
41. Za pomoci gramatického a teleologického výkladu dospěl žalobce k závěru, že osvobození od daně není vázáno na posuzování statusu dotčeného subjektu - žalobce, jak dovozuje krajský soud a žalovaný. Smysl i text dotčené právní normy spočívá v tom, aby od daně z nemovitých věcí byly osvobozeny a) nemovité věci ve vlastnictví státu (státní majetek), b) s nimiž není nakládáno za účelem podnikání, nejsou pronajímány ani propachtovávány. Z výše uvedeného jasně vyplývá, že rozhodujícím pro osvobození od daně ve vztahu k věcem nemovitým, které jsou ve vlastnictví státu a vůči kterým daňový subjekt disponuje právem hospodařit, je posouzení skutečného účelu užívání věcí nemovitých (tj. dotčených pozemků) – zda jsou předmětné pozemky užívány k podnikání či nikoli, resp. pronajímány nebo propachtovány – tedy zkoumání toho, jak je s nimi skutečně nakládáno.
42. Z doktrinálních názorů poukázal žalobce na závěry obsažené v komentářové literatuře vztahující se k dani z nemovitých věcí a osvobození; podle komentáře k § 4 odst. 1 ZDV, platí že: [o]d daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky. Toto osvobození je generální. Pokud je pozemek ve vlastnictví České republiky, daň z pozemků se z něj neplatí bez ohledu na to, kdo s pozemkem hospodaří. Podmínkou osvobození je skutečnost, že daný pozemek není užíván k podnikání, pronajímán nebo propachtován. Osvobození zůstává zachováno jen v případě, že pozemek je pronajat nebo propachtován obci, kraji, organizační složce státu nebo příspěvkové organizaci, vždy však musí být splněna podmínka, že není užíván k podnikání. Další podmínkou osvobození je, že na daném pozemku není zřízeno právo stavby, bez ohledu na to, zda je jeho součástí již stavba samotná nebo jen právo do budoucna stavbu zřídit (§ 4 odst. 3) [...] Ustanovení podmiňuje ve stanovených případech nárok na osvobození od daně z pozemků skutečností, že daný pozemek není užíván k podnikání, není pronajímán nebo propachtován. Takto je tomu u pozemků ve vlastnictví České republiky (přípustný je jen pronájem nebo pacht obci, kraji nebo organizační složce státu s vyloučením užívání pro podnikání), pozemků tvořících jeden funkční celek s objektem prohlášeným za kulturní

památku, pozemků tvořících jeden funkční celek s budovou nebo jednotkou sloužící k vykonávání náboženských obřadů, pozemků tvořících jeden funkční celek s jednotkou nebo stavbou ve vlastnictví obecně prospěšné společnosti a pozemků tvořících jeden funkční celek se stavbou nebo jednotkou sloužící školství, kultuře nebo sociálním službám ve smyslu § 4 odst. 1 písm. g). Stejná podmínka osvobození se vztahuje na pozemky veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť a pozemky veřejných vysokých škol či veřejných výzkumných institucí.“ (srov. Novotná, M., Koubovský P. Zákon o dani z nemovitých věcí: Komentář, 2021 [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. ASPI_ID KO338_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X k § 4 osvobození od daně). Uvedený závěr pak vyplývá i ze starší doktríny k tomu např. „Upravují se případy, kdy zákonodárce osvobozuje poplatníka od povinnosti platit daň za konkrétní pozemek. Zákonodárce vztahuje osvobození k charakteru zdanitelného pozemku – tedy k předmětu daně, nikoli k osobě poplatníka, jedná se tedy o osvobození věcné, nikoli osobní.“ (srov. Zákon o dani z nemovitých věcí: Komentář / Monika Novotná, Petr Koubovský. Wolters Kluwer, 2018 ISBN:978-80-7552-002-9).

43. Žalobce upozornil, že ve vztahu k podmínce uvedené v § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí se uvádí, že: „Ustanovení podmiňuje ve stanovených případech nárok na osvobození od daně z pozemků skutečností, že daný pozemek není užíván k podnikání, není pronajímán nebo propachtován. Takto je tomu u pozemků ve vlastnictví České republiky (přípustný je jen pronájem nebo pacht obci, kraji nebo organizační složce státu s vyloučením užívání pro podnikání), pozemků tvořících jeden funkční celek s objektem prohlášeným za kulturní památku, pozemků tvořících jeden funkční celek s budovou nebo jednotkou sloužící k vykonávání náboženských obřadů, pozemků tvořících jeden funkční celek s jednotkou nebo stavbou ve vlastnictví obecně prospěšné společnosti a pozemků tvořících jeden funkční celek se stavbou nebo jednotkou sloužící školství, kultuře nebo sociálním službám ve smyslu § 4 odst. 1 písm. g).“ Novotná, M., Koubovský P. Zákon o dani z nemovitých věcí: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer, 2021, ASPI_ID KO338_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X k § 4 osvobození od daně.
44. Z judikatury pak dle žalobce vyplývá ve vztahu k osvobození od daně několik závěrů. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že při posuzování podmínek pro osvobození od daně je třeba zkoumat primárně skutečný obsah činnosti vykonávané žalobcem – „K závěru o tom, zda žalobce účel zákona naplnil, či nikoli, je třeba dospět v rámci řádně vedeného dokazování, nikoli pouze formálně z údaje uvedeného v obchodním rejstříku.“ (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, č.j. 5 Afs 73/2012-4). Žalobce dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně, č.j. 30 Af 58/2018-31 ze dne 30. 11. 2020 (v daném řízení nebylo mezi stranami sporné, že předmětné pozemky byly ve vlastnictví ČR a úpadci svědčilo v předmětném období právo s nimi hospodařit). Soud v tomto případě explicitně zdůraznil, že je třeba tvrdit skutečnosti ohledně nároku na osvobození a navrhopvat příslušné důkazní prostředky. Z uvedeného judikátu vyplývá, že správce daně je povinen vést dokazování ohledně tvrzení žalobce, že nemovitosti nejsou užívány k podnikání (a to zejména za situace, kdy navrhuje řadu tvrzení a důkazních prostředků) podle § 4 odst. 1 písm. a) ve spojení s odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, a nikoli se spoléhat na formální zápis v obchodním rejstříku.

45. Ačkoliv krajský soud odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2021, č.j. 2 Afs 25/2020-36, a ze dne 4. 2. 2021, č.j. 9 Afs 17/2020-39, žalobce v tomto ohledu dodal, že předmětné rozsudky neřešily samotnou podstatu sporu, když se v nich explicitně uvádí, že se žádným způsobem nepředvídá, zda rozdílný přístup k pozemkům spadajícím pod § 4 odst. 1 písm. a) a l) zákona o dani z nemovitých věcí je opodstatněný a Nejvyšší správní soud klade apel na krajský soud v tom, aby v dalším řízení posoudil a zabýval se výkladem ust. § 4 odst. 1 a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Z uvedeného rozhodnutí není tedy možné vyvozovat závěry v neprospěch žalobce, neboť se netýkají merita sporu.
46. Ve skutkově a právně totožném případě (tedy státního podniku v likvidaci), jak žalobce dále uvedl, bylo naopak dáno za pravdu žalobci a jeho argumentace byla shledána jako věcně správná: „§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí obsahuje generální osvobození pro všechny pozemky ve vlastnictví České republiky. V případě, že je pozemek ve vlastnictví České republiky, není rozhodné, jestli s ním hospodaří státní podnik nebo příspěvková organizace. (...) Osvobození od daně je ovšem navázáno i na splnění podmínky v § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Toto ustanovení uvádí, že pozemek nesmí být užíván k podnikání, pronajat, propachtován a nesmí na něm váznout právo stavby. V případě, že pozemek není užíván k podnikání a neexistuje zde ani žádný z těchto právních vztahů, pak subjektu (poplatníkovi) náleží osvobození od daně z nemovitých věcí.“ K tomu rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č.j. 31 Af 3/2020-72, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2021, č.j. 31 Af 17/2020-71, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 3. 2021, č.j. 31 Af 51/2020-82, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 3. 2021, č.j. 31 Af 50/2020-123, kterými byla zrušena rozhodnutí žalovaného.
47. Žalobce, jak zdůraznil, již v rámci řízení před správcem daně a v řízení před soudem opakovaně zdůrazňoval, že uvedené znaky obsažené v § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí je třeba vykládat a posuzovat materiálně – tedy dle smyslu a účelu právní normy, který spočívá v tom, aby od daně z nemovitých věcí byly osvobozeny nemovité věci ve vlastnictví státu (státní majetek), s nimiž není nakládáno za účelem podnikání, nejsou pronajímány ani propachtovávány. Z výše uvedeného jasně vyplývá, že rozhodujícím pro osvobození od daně ve vztahu k věcem nemovitým, které jsou ve vlastnictví státu a vůči kterým daňový subjekt disponuje právem hospodařit, je posouzení skutečného účelu užívání věcí nemovitých (tj. dotčených pozemků) – zda jsou předmětné pozemky užívány k podnikání či nikoli, resp. pronajímány nebo propachtovány.
48. Na základě shora uvedených východisek žalobce trval na tom, že je třeba zkoumat při osvobození ve smyslu § 4 odst. 1 a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí a) komu předmět daně patří, b) zda nejsou užívány k podnikání. V případě žalobce jakožto daňového subjektu je nepochybné, že nemovité věci – pozemky – jsou ve vlastnictví státu, neboť základní charakteristika daňového subjektu, jakožto státního podniku, spočívá v tom, že nemá svůj vlastní majetek, ale disponuje pouze právem hospodařit s majetkem státu. Žalovaný současně vlastnické právo k dotčeným pozemkům nikdy nerozporoval. Žalobce též kontinuálně tvrdil, že na dotčených věcech nemovitých nepodniká, nepronajímá je ani nepropachtovává. Tato skutečnost je dána zejména tím, že u žalobce probíhá proces likvidace, v němž se žalobce nachází. K prokázání užití věcí

nemovitých (přesněji k prokázání toho, že nejsou užívány k podnikání, pronajímány, ani propachtovávány) navrhl celou řadu způsobilých důkazních prostředků.

49. Krajský soud, jak žalobce uvedl, v odkazovaném rozsudku dále aproboval názor žalovaného [k tomu viz bod 18 rozsudku krajského soudu], že užitím výkladu § 4 odst. 3 ve vztahu k § 4 odst. písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí by došlo k neakceptovaným důsledkům v rozporu s právním řádem – k nerovnému postavení podnikajících poplatníků a neoprávněné přiznání osvobození od daně by mohlo být chápáno jako veřejná podpora poskytovaná státem, což je obecně zakázáno. Žalobce dále nesouhlasí s domněnkou krajského soudu a žalovaného o tom, že přiznání osvobození od daně by „mohlo být chápáno jako veřejná podpora“. Žalobce zdůrazňuje, že orgány nespécifikovaly, čím konkrétně by mělo dojít k naplnění znaků veřejné podpory a současně zdůrazňuje, že je jimi opomíjen základní účel institutu osvobození od daně: v případě splnění hmotně právních podmínek zákonem stanovených představuje osvobození od daně veřejné subjektivní právo daňového poplatníka, které jsou povinny orgány veřejné moci respektovat. Jinými slovy v dotčeném případě je dle žalobce vyloučeno považovat osvobození od daně za veřejnou podporu, když toto osvobození je stanoveno zákonem jakožto veřejné subjektivní právo.

Dokazování

50. Žalobce měl za to, že v uvedené věci k prokázání toho, že s věcmi nemovitými nepodniká, předložil celou řadu důkazních prostředků (a to jak v řízení před správcem daně, tak v řízení před soudem): kopii odpovědi Ministerstva financí České republiky ze dne 1. 10. 1998, kde Ministerstvo financí České republiky odkazuje na osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí v případě, že pozemek není využíván k podnikatelské činnosti nebo pronajímán; kopii rozhodnutí Ministerstva zemědělství ze dne 5. 6. 2008, kterým se zrušuje Zemědělský podnik Rázová; usnesení vlády České republiky ze dne 27. 4. 2005 č. 503). Dále navrhl výslech Ing. Z. P., současného likvidátora Mgr. R. P., bývalého likvidátora Ing. V. Č., účetní závěrku, vyjádření auditora, obratovou předvahu, rozvahu, výsledovku. Uvedené osoby byly nebo jsou zapojeny do činnosti žalobce a jsou způsobilé se vyjádřit ke způsobu nakládání s věcmi nemovitými – pozemky, které mají být od daně osvobozeny. I z vyjádření auditora jednoznačně vyplývá, že žalobce „nerealizuje aktivity podnikatelské zaměřené prioritně k vytvoření zisku“.
51. Žalobce zdůraznil, že z postupu žalovaného je tedy patrné, že jeho přístup k osvobození pozemků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) odst. 3 a § 4 odst. 1 písm. l) a o) zákona o dani z nemovitých věcí je značně nekonzistentní. U osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) odst. 3 této právní úpravy tvrdí, že se jedná o osvobození osobní, a u § 4 odst. 1 písm. l) a o) se má jednat o osvobození věcné. Nekonzistentní postup žalovaného je však patrný i v rámci osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí - na jedné straně tvrdí, že při osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) je osvobození vázáno na subjekt a dokazování není třeba provádět, na straně druhé však provádí ve vztahu k tvrzenému osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) vybrané důkazní prostředky selektivním způsobem. Jako příklad lze uvést kopii odpovědi Ministerstva financí České republiky ze dne 1. 10. 1998, ze které nemá dle žalovaného vyplývat možnost, že předmětné pozemky mohly být osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. a). Dle žalobce je však uvedená interpretace nesprávná a jednostranná, neboť z předloženého stanoviska naopak vyplývá, že osvobození možné je, když se z něho podává: „Z toho lze usuzovat, že nemovitosti,

které jsou ve vlastnictví státu, jsou dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) a dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí osvobozeny od daně, za předpokladu, že nejsou využívány k podnikatelské činnosti nebo pronajímány. Nárok na tato osvobození není třeba uplatňovat v daňovém přiznání.“ Touto námitkou se však krajský soud vůbec nezabýval.

IV. Posouzení věci krajským soudem

52. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 odst. 1 uvedené právní úpravy souhlas. Neshledal přitom důvod pro vyhovění návrhu žalovaného na přerušení řízení. Věc pak posoudil následovně.
53. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce má právo hospodařit s nemovitými věcmi ve vlastnictví České republiky. V oblasti územní působnosti Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj se k datu 1. 1. 2019 jednalo o tyto nemovité věci evidované na listech vlastnictví: katastrální území 1592 Chlumeck nad Cidlinou, 455 Jívka, 870 Lovčice u Nového Bydžova, 266 Klášterská Lhota, 8 Mlékosrby, 440 Kohoutov, 161 Nové Město nad Cidlinou, 403 Prostřední Lánov, 36 Olešnice nad Cidlinou, 949 Rudník 30, Pamětník, 505 Horní Staré Buky, 72 Červeněves, 13 Starý Rokytník, 494 Červená Třemešná, 10676 Trutnov, 2986, Staré Město nad Metují, 5470 Dolní Staré Město, 793 Čistá v Krkonoších, 7683 Horní Staré Město, 554 Brusnice, 265 Debrné, 36 Maršov III.
54. Žalobce podal dne 2. 4. 2019 prostřednictvím datové schránky přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2019, které bylo zaevidováno pod č. j. 681889/19. U všech přiznaných pozemků si uplatnil osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, takže tuto daň vyčíslil ve výši 0 Kč. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o údajích v předmětném daňovém přiznání, vyzval žalobce výzvou k odstranění pochybností ze dne 9. 12. 2019 č. j. 1970721/19/2701-70462-606180, aby pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě odstranil ve lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení. Výzva byla doručena do datové schránky žalobce dne 10. 12. 2019. V reakci na výzvu žalobce sdělil, že trvá na osvobození pozemků dle § 4 odst. 1 písm. a) uvedené právní úpravy, neboť splňuje podmínku danou v § 4 odst. 3 tohoto zákona, tedy že předmětné pozemky nejsou využívány k podnikání, pronajímány ani propachtovány. Žalobce k tomuto sdělení doložil písemné důkazy a navrhl výslech svědků, konkrétně výslech Ing. Z. P., výslech současného likvidátora Mgr. R. P. a výslech bývalého likvidátora Ing. V. Č.
55. Správce daně měl za to, že žalobce svými argumenty ani žádnými jinými konkrétními důkazy neprokázal oprávněnost v daňovém přiznání uplatněného osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, proto žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností sdělil písemností č. j. 3574/20/2701-70462-606180 ze dne 6. 1. 2020, kde popsal průběh daňového řízení, doručenou dne 8. 1. 2020. Správce daně v tomto sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností uvedl pozemky, ze kterých bude stanovena daň. U zbývajících pozemků došel správce daně k závěru, že splňují nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. o), písm. l) nebo písm. i) zákona o dani z nemovitých věcí. Na toto sdělení reagoval žalobce dne 23. 1. 2020 písemností zaevidovanou pod č. j. 97981/20 a nazvanou Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v níž zopakoval, že ode dne 30. 6. 2008 je v procesu likvidace, nevyvíjí žádnou podnikatelskou činnost, a proto lze u předmětných pozemků uznat

osvobození od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Vzhledem k tomu, že správce daně neshledal důvody pro pokračování v dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, stanovil žalobci daň z nemovitých věcí platebním výměrem č. j. 165338/20/2701-70462-606180 ze dne 31. 1. 2020, ve výši 286 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobci odvolání, ve kterém namítal, že mu byla daň za zdaňovací období roku 2019 stanovena z nemovitých věcí, které jsou osvobozeny od daně z pozemků dle § 4 odst. 1 písm. a) ve vztahu k § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí.

56. Spor mezi účastníky řízení je veden o posouzení otázky, zda žalobce uplatnil nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí v souladu se zákonem, tedy zdali se na výše jmenované nemovité věci vztahuje nárok na osvobození od daně z nemovitých věcí dle § 4 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí. Žalobce vyslovil přesvědčení, že v případě osvobození dle § 4 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí je nutné posuzovat skutečný účel užívání nemovitých věcí, naopak žalovaný v napadeném rozhodnutí zastával stanovisko, že osvobození se vztahuje k samotnému subjektu, u něhož se musí zkoumat, zda je podnikatelem.
57. Postup žalovaného tedy krajský soud hodnotil z pohledu jednotlivých ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí.
58. Dle § 2 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí jsou předmětem daně „*pozemky na území České republiky evidované v katastru nemovitostí.*“ Dle § 3 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí je „*poplatníkem daně z pozemků vlastník pozemku.*“ Dle § 3 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí „*poplatníkem daně z pozemků je, jde-li o pozemek ve vlastnictví České republiky, 1. organizační složka státu, státní příspěvková organizace, státní fond, státní podnik nebo jiná státní organizace, které jsou příslušné hospodařit nebo mají právo hospodařit s majetkem státu, 2. právnická osoba, která má právo užívat tento pozemek na základě výpůjčky vzniklé podle zákona upravujícího některé užívací vztahy k majetku České republiky.*“ Dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí „*od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky.*“ Dle § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí „*pozemky uvedené v odstavci 1 písm. a) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány; 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. Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. d) až g), l), r), t) a u) jsou osvobozeny od daně z pozemků, nejsou-li užívány k podnikání, pronajímány nebo propachtovány. Pozemky uvedené v odstavci 1 písm. a), b) a t) jsou osvobozeny od daně z pozemků, není-li k nim zřízeno právo stavby.*“
59. Na základě uvedené právní úpravy lze tedy usuzovat, že od daně z pozemků jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky, přičemž toto osvobození je generální. Je tedy zřejmé, že daň z pozemků ve vlastnictví České republiky se neplatí, přičemž zákon nevyžaduje zohlednění, kdo s pozemkem hospodaří. Toto osvobození je však podmíněno tím, že daný pozemek není užíván k podnikání, pronajímán nebo propachtován. Osvobození zůstává zachováno jen v případě, že pozemek je pronajat nebo propachtován obci, kraji, organizační složce státu nebo příspěvkové organizaci, vždy však musí být splněna podmínka, že není užíván k podnikání.

60. Žalovaný však v odvolacím řízení dospěl k nepochybnému závěru, prezentovanému v bodě 24 až 29 napadeného rozhodnutí, dle něhož státní podnik, tedy žalobce, je čistě podnikatelský subjekt a je nutné k němu tímto způsobem přistupovat. Proto nelze § 4 odst. 1 písm. a) o dani z nemovitých věcí u žalobce uplatnit. Dále zdůraznil, že nikdy nebylo záměrem zákonodárců osvobodit státní podniky od daně z nemovitých věcí. Odkázal přitom i na ustanovení § 420 Občanského zákoníku a konstatoval, že žalobce je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku a tento zápis nepochybně svědčí o jeho podnikatelské činnosti. Majetek, se kterým státní podnik hospodaří, je majetkem ve vlastnictví státu, který byl přenechán státnímu podniku pro jeho podnikání a pro jeho podnikatelské záměry. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že žalobcem navrhované důkazní prostředky nemohou vzhledem k výše uvedenému nahradit zákonné postavení státního podniku jako podnikatele. Skutečnosti, které by měly být navrženými důkazními prostředky prokázány, považuje vzhledem ke smyslu osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí pro danou věc za nerozhodné, neboť bylo prokázáno, že majetek státu, tedy i nemovité věci, s nimiž má státní podnik oprávnění nakládat, jsou státem jednoznačně určeny k podnikání. Za nepochybný označil žalovaný názor vyslovený v bodě 28 napadeného rozhodnutí, dle něhož nárok na osvobození podle zmínovaného ustanovení zákona o dani z nemovitých věcí je spjat přímo s osobou poplatníka, tzn. určující je zde skutečnost, že nárok na osvobození od daně je navázán na subjekt, tedy Českou republiku, kdy osvobozeny jsou pozemky v jejím vlastnictví. Rozhodná je tedy v těchto situacích dle žalovaného otázka subjektu, tzn. v daném případě se jedná o státní podnik, tedy podnikající subjekt. V tomto také spočívá podstatný rozdíl oproti § 4 odst. 1 písm. l) a o) zákona o dani z nemovitých věcí, kde je klíčové právě jejich účelové zaměření v souladu s výkladem zákona. Proto dochází k rozdílnému posouzení podmínky uvedené v § 4 odst. 3 této právní úpravy.
61. Tento názor nemohl krajský soud akceptovat, žalobu tak považuje za důvodnou.
62. Z citovaných ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí totiž vyplývá, že se v posuzovaném případě jedná o osvobození věcné, nikoliv osobní. Úmyslem zákonodárce vysloveným v § 4 zákona o dani z nemovitých věcí bylo osvobodit od daně z nemovitých věcí konkrétní pozemek (v daném případě pozemek ve vlastnictví České republiky), takže toto osvobození se vztahuje k předmětu daně – k zdanitelnému pozemku.
63. Zde krajský soud konstatuje, že sdílí názor vyslovený k dané problematice Krajským soudem v Brně, který pod sp. zn. 31 Af 51/2020 rozhodoval případ skutkově obdobný. Zdejší soud se tak shoduje s vysloveným názorem, z něhož vyplývá, že „§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí obsahuje generální osvobození pro všechny pozemky ve vlastnictví České republiky. V případě, že je pozemek ve vlastnictví České republiky, není rozhodné, jestli s ním hospodaří státní podnik nebo příspěvková organizace, jak se snaží naznačit žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod 25 napadeného rozhodnutí). Rozhodná je pouze skutečnost, že pozemek je vlastnictvím České republiky.“
64. Z uvedené právní úpravy dále nepochybně vyplývá, že osvobození od daně je uznatelné pouze v případě splnění podmínky stanovené v ust. § 4 odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí, které vyžaduje, že pozemek nesmí být užíván k podnikání, pronajat, propachtován a nesmí na něm váznout právo stavby. Pokud tedy předmětný pozemek k podnikání neslouží, podmínka daná ust. § 4 odst. 3 vylučující možnost osvobození od

daně není naplněna, a tudíž je takový pozemek ve vlastnictví České republiky od daně z pozemků osvobozen.

65. Pro vyslovení tohoto závěru je však nezbytné provést důkazní řízení za účelem zjištění, jak jsou žalobcem ve skutečnosti předmětné pozemky využívány. Z průběhu prvoinstančního i odvolacího řízení vedeného v projednávané věci je však zřejmé, že finanční orgány tento postup nezvolily, když upřely pozornost na žalobce jakožto státní podnik s nepochybným závěrem, že vyvíjí podnikatelskou činnost. Ze shora uvedeného je přitom zřejmé, že takový postup neodpovídá požadavkům závazné právní úpravy, která jednoznačně staví tento institut osvobození do roviny osvobození věcného.
66. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem. Úkolem žalovaného v nově otevřeném odvolacím řízení tedy bude zjistit, zdali jsou naplněny podmínky pro věcné osvobození od daně z nemovitých věcí u dotčených pozemků, tedy zkoumat způsob, jakým žalobce pozemky skutečně využívá, tedy zda jsou či nikoliv užívány k podnikání.
67. Krajský soud závěrem podotýká, že nepřehlédl námitku žalovaného upozorňující na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 3. 2021, č. j. 52 Af 42/2020-137, týkající se totožného žalobce a řešící totožnou problematiku. Zdejší soud však k projednávané věci zaujal odlišné stanovisko, které shora odůvodnil, a proto odkaz žalovaného na názory vyslovené v tomto zmiňovaném rozsudku již nelze považovat za případný.
68. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání repliky. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové dne 12. července 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu