



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **M. s. p. v likvidaci, IČO X**
sídlem T. 622/11, X P.
zastoupený advokátem JUDr. Tomášem Machem
sídlem Viktora Huga 377/4, 150 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2020, č. j. 46412/20/5100-31462-804325 a č. j. 46411/20/5100-31462-804325, ve věci daně z nemovitých věcí,

takto:

I. Věci vedené u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci pod sp. zn. 60 Af 2/2021 a 60 Af 3/2021 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 12. 2020, č. j. 46412/20/5100-31462-804325 a č. j. 46411/20/5100-31462-804325, **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 30 684 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Tomáše Macha, advokát sídlem Viktora Huga 377/4, 150 00 Praha.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) stanovil žalobci dodatečnými platebními výměry z 3. a 4. 7. 2018 daň z nemovitých věcí (dále jen „daň“) za roky 2016 a 2017 vždy ve výši 35 386 Kč. Dne 23. 12. 2019 uplatnil žalobce dodatečnými daňovými přiznáními za uvedená zdaňovací období nižší daň z důvodu uplatnění nároku na osvobození převážné části předmětných nemovitostí od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, tj. z důvodu, že se jedná o pozemky a stavby ve vlastnictví státu, které nejsou ve smyslu § 4 odst. 3 a § 9 odst. 4 téhož zákona využívány k podnikání, pronajímány ani propachtovány.
2. Správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností sice zohlednil osvobození řady žalobcových pozemků podle § 4 odst. 1 písm. l), o) a h) bod 11 zákona o dani z nemovitých věcí, což vedlo ke snížení jeho daňové povinnosti, neshledal však prokázaným nárok žalobce na osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a), resp. § 9 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Dne 9. 9. 2020 vydal správce daně dodatečné platební výměry č. j. 1733352/20/3101-70461-810163 a 1738968/20/3101-70461-810163, jimiž za předmětná zdaňovací období stanovil žalobci daň ve shodné výši -29 627 Kč, tudíž výsledně činí daň za každé zdaňovací období 5 759 Kč.
3. Žalobce podal proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolání, která žalovaný žalobami napadenými rozhodnutími zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný přisvědčil správci daně, že není splněna podmínka pro osvobození uvedená v § 4 odst. 3, resp. § 9 odst. 4 téhož zákona, neboť pozemky užívané žalobcem byly státem jednoznačně určeny k podnikání. Žalovaný zaujal názor, že žalobcem užívané pozemky ve vlastnictví státu jsou užívány k podnikání již z toho důvodu, že žalobce je státním podnikem, který se obligatorně zapisuje do obchodního rejstříku, a tudíž je podnikatelem ve smyslu § 421 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Vstup žalobce do likvidace i výmaz všech podnikatelských činností z obchodního rejstříku označil žalovaný za irelevantní skutečnosti, neboť dle jeho závěru zahájením likvidace státní podnik nekončí veškerou svoji činnost a je vázán již uzavřenými závazky, které je povinen splnit.

B. Žaloby a vyjádření žalovaného

4. Jelikož žalobcem podané dvě samostatné žaloby směřovaly proti rozhodnutím téhož žalovaného ve skutkově souvisejících věcech, žalovaný svá rozhodnutí shodně odůvodnil a žalobce proti nim uplatnil tytéž žalobní body, byly splněny podmínky § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) pro spojení řízení o předmětných žalobách ke společnému projednání. Věci byly spojeny pod sp. zn. 60 A 2/2021.
5. Žalobce v žalobách namítal, že žalovaný nesprávně interpretoval relevantní právní úpravu. Zákonné podmínky pro osvobození měly být dle žalobce posuzovány materiálně a nikoli formálně, resp. formalisticky, jak to učinil žalovaný. Podle žalobce se osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a), resp. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí vztahuje k charakteru zdanitelného majetku a ne k osobě poplatníka, a tudíž není rozhodující právní povaha žalobce, nýbrž skutečný účel užívání předmětných nemovitostí, přičemž zdůraznil, že předmětné pozemky k podnikání neužívá. Ani pokud by bylo rozhodující postavení poplatníka, nebyl by závěr žalovaného správný, neboť žalobce nepodniká. Již v roce 1992 došlo k výmazu všech jeho podnikatelských činností

z obchodního rejstříku a od roku 1997 je v likvidaci. Činnosti, které má nadále zapsány v obchodním rejstříku, svou povahou nesplňují znaky podnikání dle § 420 odst. 1 občanského zákoníku a směřují výlučně k ukončení jeho činnosti a uspokojení restitučních nároků. K prokázání skutečné povahy své činnosti (průběhu likvidace) navrhl žalobce v daňovém řízení řadu listinných důkazů (úplný výpis z obchodního rejstříku, obratovou předvahu pro rok 2017, zprávu auditora, ověření účetní závěrky, rozvahy, výkazy zisků a ztrát, rozhodnutí Ministerstva zemědělství z 15. 12. 1997 o zrušení státního podniku M., odpověď Ministerstva financí ze dne 1. 10. 1998 na dotaz státního statku J.), jakož i výsledky svědků, schopných vyjádřit se ke způsobu nakládání s pozemky, jejichž osvobození od daně žalobce žádá (K. O., současného likvidátora Mgr. R. P. a bývalého likvidátora JUDr. J. R.), avšak žalovaný jejich provedení odmítl s odůvodněním, že nemovitosti, s nimiž má žalobce právo nakládat, se bez dalšího považují za majetek užívaný k podnikání, což je názor nesprávný. Dle žalobce tak nebylo neprovedení důkazů řádně zdůvodněno.

6. Dále žalobce žalovanému vytknul neodůvodněnost rozdílného výkladu § 4 odst. 1 písm. l), o) a h) zákona o dani nemovitých věcí, při němž žalovaný vázal nárok na osvobození na povahu předmětu daně, oproti § 4 odst. 1 písm. a) téhož zákona, kde akcentoval postavení státního podniku, což činí dle žalobce napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žalob. Odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a zdůraznil, že ačkoli všechny žalobcem navržené důkazy neprovedl, svůj postup řádně zdůvodnil. Ve vztahu k posuzování podmínek pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a), odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí poukázal na skutečnost, že jeho závěry potvrdil Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 17. 3. 2021 č. j. 52 Af 42/2020-137. Dále žalovaný zdůraznil, že likvidace představuje jen právní postup vedoucí k ukončení podnikání, nikoli jeho automatické ukončení. Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 58/2018-31, dle žalovaného vyplývá, že osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a), odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí nedopadá na státní podniky, ani když jsou v úpadku, neboť jsou dále ze zákona podnikateli, jejichž veškerá činnost je výkonem podnikání. Dále žalovaný upozornil, že dle závěru vyplývajícího z rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 2 Afs 25/2020, 9 Afs 17/2020 a 7 Afs 17/2020, nejsou jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná. Rozdílný výklad zaujatý v souvislosti s nárokem na osvobození od daně u jednotlivých typů pozemků byl dle žalovaného zdůvodněn a je opodstatněný.
8. Žalobce v replikách ze dne 12. 4. a 23. 8. 2021 opětovně označil rozhodnutí žalovaného za nekonzistentní a vnitřně rozporná, neboť žalovaný na straně jedné odmítl zkoumat skutečné využití pozemků a provést žalobcem navržené důkazy, na straně druhé však žalobci vytkl, že žádným způsobem neprokázal, že mu osvobození od daně náleží. Žalovaný dle žalobce vycházel toliko z obecných poznatků o činnosti státních podniků a o likvidaci subjektů, aniž by se zabýval konkrétním případem žalobce. Výklad § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí, učiněný žalovaným, je dle žalobce jednak v rozporu s komentářovou literaturou a žalovaný také nesprávně interpretoval rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 58/2018-31, jehož závěry naopak odpovídají závěrům žalobce. Výslovný souhlas s žalobcovým výkladem pak vyplývá z nejnovější judikatury Krajského soudu v Brně, konkrétně z rozsudků ze dne 24. 2. 2021, č. j. 31 Af 3/2020-72 a 31 Af 17/2020-71, a dále ze dne 17. 3. 2021, č. j. 31 Af 50/2020-123 a 31 Af 51/2020-82. Následně žalobce poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 22. 7. 2021, č. j. 6 Afs 109/2021-44, a dále na rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2021, č. j. 31 Af 4/2020-139, 31 Af 5/2020-137 a 31 Af 6/2020-135, a ze dne 12. 7. 2021, č. j. 31 Af 41/2020-127, v nichž soudy rovněž potvrdily správnost žalobcovy interpretace.

C. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
10. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí *jsou od daně z pozemků osvobozeny pozemky ve vlastnictví České republiky*. Podle odst. 3 téhož ustanovení „(p)ozemky 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 (...)“. Totéž pak podle § 9 odst. 1 písm. a) a odst. 4 téhož zákona platí o osvobození od daně ze staveb pro zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky ve vlastnictví České republiky.
11. Je-li tedy v daňovém řízení uplatňováno osvobození od daně z nemovitostí podle § 4 odst. 1 písm. a), či podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, vždy musí být váženo, zda osvobození nebrání důvody uvedené v § 4 odst. 3 a v § 9 odst. 4 téhož zákona.
12. Krajský soud předně uvádí, že rozhodnutí žalovaného netrpí nedostatkem důvodů a nelze je považovat za nepřezkoumatelná. Žalovaný v napadených rozhodnutích zcela jasně vyjádřil svůj názor, že se osvobození vztahuje k samotnému subjektu, jemuž nemůže být poskytnuto, pokud je podnikatelem, přičemž také zdůvodnil, proč žalobce za podnikatele považuje. Nepřezkoumatelná není ani úvaha žalovaného, proč nepřistoupil k provedení žalobcem navržených důkazů. Z obou rozhodnutí zcela jasně plyne, že žalovaný neprovedl žalobcem navržené důkazy z důvodu, že by jimi zjištěné skutečnosti nemohly nijak zvrátit závěr žalovaného o podnikatelské povaze činnosti žalobce. Konečně krajský soud neshledal nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí ani v tom, že žalovaný v odst. 44 napadených rozhodnutí v případě posuzování podmínek pro osvobození některých pozemků podle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o dani z nemovitostí (pozemků veřejně přístupných parků, prostor a sportovišť) vyložil otázku existence překážky osvobození plynoucí z odst. 3 téhož ustanovení odlišně než při výkladu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí. Ačkoli totiž žalovaný postupoval odlišně (zabýval se skutečným využitím pozemků a nikoli jen podnikatelským postavením žalobce), svůj postup odůvodnil a vzhledem k tomu, že odvolání žalobce nesměřovalo proti správcem daně přiznanému osvobození od daně, lze vyjádření v rozhodnutí žalovaného považovat za dostačující (v podrobnostech viz posouzení přezkoumatelnosti obdobně zdůvodněného rozhodnutí žalovaného ve věci řešené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 1. 2021, č. j. 2 Afs 25/2020-39).
13. Krajský soud proto přistoupil k přezkumu věcné správnosti právního posouzení uvedeného v napadených rozhodnutích žalovaného, která byla žalobcem rozporována.
14. Totožnou právní problematikou, jak již zjistil i žalobce, se aktuálně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2021, č. j. 6 Afs 109/2021-44, jímž zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 17. 3. 2021 č. j. 52 Af 58/2020-136. Nejvyšší správní soud uvedl, že 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 dle Nejvyššího správního soudu 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, 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 dle závěru Nejvyššího správního soudu osvobození osobní [Česká republika navíc není poplatníkem této daně – srov. § 3 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí].

15. Dále Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnost, že 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, 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, ke kterým je zřízeno právo stavby. Otázkou tak dle Nejvyššího správního soudu zůstalo, zda lze pozemky, se kterými daňový subjekt hospodaří, považovat za pozemky užívané k podnikání jen proto, že je tento daňový subjekt státním podnikem. Nejvyšší správní soud přisvědčil závěru žalovaného, že s ohledem na znění § 421 odst. 1 občanského zákoníku je státní podnik podnikatelem již na základě holého faktu, že je zapsán v obchodním rejstříku, avšak zdůraznil, že zákon o dani z nemovitých věcí nevylučuje z osvobození od daně pozemky ve vlastnictví České republiky, s nimiž hospodaří podnikatel, nýbrž pozemky, které jsou užívány k podnikání bez ohledu na to, který subjekt je takto užívá.
16. Právo hospodaření k pozemkům ve prospěch státního podniku, který podle zákona provozuje podnikatelskou činnost (§ 2 odst. 1 zákona o státním podniku), je pak dle Nejvyššího správního soudu sice silnou indicí vedoucí k závěru, že jsou tyto pozemky užívány k podnikání, neznamená to však, že je vyloučen závěr opačný (obdobně jako u vyvratitelných právních domněnek). Je-li osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí osvobozením věcným, musí být dle Nejvyššího správního soudu rozhodující skutečný způsob využití pozemku.
17. Krajský soud se s výše shrnutou argumentací Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje a v dalších podrobnostech na závěry tohoto rozsudku odkazuje. Argumentaci žalovaného založenou na osobní povaze osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. a), odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí ostatně již dříve jako věcně nesprávnou odmítly v rozsudcích, na něž poukázal žalobce v replice, také krajské soudy v Brně a Hradci Králové. Judikaturní výklad předmětných ustanovení již tedy lze považovat za sjednocený, což zřetelně přijal již i žalovaný, který vzal zpět kasační stížnosti proti zmíněným rozsudkům krajských soudů a i v nyní posuzované věci sdělil soudu, že hodlá iniciovat zahájení přezkumného řízení.
18. Pokud tedy žalobce v daňovém řízení namítal, že dotčené pozemky k podnikání užívané 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). V důsledku nesprávného výkladu § 4 odst. 1 písm. a), odst. 3 zákona o dani z nemovitých věcí zatížil žalovaný daňové řízení vadou, neboť neprovedl důkazy, které žalobce navrhoval na podporu své argumentace, že pozemky, k nimž má právo hospodaření, ve skutečnosti neužívá k podnikání. Na tomto závěru ničeho nemění skutečnost, že se žalovaný k několika listinám, které žalobce v daňovém řízení předložil, stručně vyjádřil tak, že neprokazují, že žalobce není podnikatelem, neboť to není

pro posouzení, zda mají být pozemky, se kterými žalobce hospodaří, osvobozeny od daně, z výše uvedených důvodů rozhodující. Některé žalobcem navržené důkazy pak žalovaný s ohledem na nesprávný výklad zákona nepovažoval za relevantní vůbec.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

19. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil obě rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věci k dalším řízením, v nichž je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný provede dokazování zaměřené na faktické využití nemovitých věcí, se kterými je žalobce oprávněn hospodařit, a ke kterým si nárokoval osvobození podle § 4 odst. 1 písm. a), resp. 9 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitých věcí.
20. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že s ohledem na úspěch žalobce ve věcech zavázal žalovaného k náhradě žalobcem účelně vynaložených nákladů, jež spočívají v zaplacených soudních poplatcích ve výši 2 x 3 000 Kč, a dále nákladech právního zastoupení, jejichž výše se stanoví dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V každém řízení učinil advokát žalobce tři úkony právní služby - převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a repliky [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Odměnu advokáta za druhou repliku již krajský soud nepovažuje za účelně vynaložený náklad řízení, neboť jejím obsahem nebyly nové argumenty reagující na vyjádření žalovaného, ale toliko zopakování argumentace dosavadní. Za každý úkon právní služby náleží advokátu mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], proto krajský soud přiznal zástupci žalobce v každé věci odměnu ve výši 3 x 3 100 Kč, tj. 2 x 9 300. Dále za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobce paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 2 x 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem DPH, je dále třeba zvýšit přiznanou odměnu a paušální náhrady dle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající 21% sazbě této daně, tj. o částku 2 142, jakožto 21 % z částky 10 200 Kč (9 300 + 900). Celkem tak činí účelně vynaložené náklady žalobce v obou řízeních částku 30 684 Kč (2 x 3 000 + 2 x 9 300 + 2 x 900 + 2 x 2 142).
21. K náhradě nákladů řízení soud stanovil žalovanému přiměřenou lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 30. srpna 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

