



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **V. K. M., a.s., IČO X**
sídlem X
zastoupena advokátem JUDr. Vladimírem Ambruzem
sídlem Italská 2581/67, Praha 2

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 15. 2. 2018, č. j. 6595/18/5100-31461-702147,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2018, č. j. 6595/18/5100-31461-702147 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Rakovníku (dále jen „správce daně“), na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 19. 5. 2017, č. j. 2884367/17/2121-00460-209185 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), tak, že žalobkyni doměřil daň z nemovitých věcí ve výši 200 000 Kč, tj. v celkové výši 1 063 688 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně rozhodl, že žalobkyni je doměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč, neboť

daň nově stanovená prvostupňovým rozhodnutím se neodlišuje od daně původně vyměřené (863 688 Kč).

2. Žalobkyně předně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný se nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně stran skutečnosti, proč má být inženýrská síť [v celém svém rozsahu včetně vedení] považována za nemovitou věc, která je částí inženýrské sítě podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“).
3. Žalobkyně rovněž namítla, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávném skutkovém a právním posouzení věci. Žalobkyně má za to, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření nebyly části inženýrských sítí uvedené v průvodním dopise žalobkyně ze dne 28. 11. 2016 k dodatečnému daňovému přiznání ze dne 30. 11. 2016, které je správcem daně evidováno pod č. j. 4764336/16/2121-00460-209185 (dále jen „dodatečné daňové přiznání“), neboť tyto části mají povahu movitých věcí na rozdíl od jiných částí inženýrských sítí, které dani z nabytí nemovitých věcí podléhají (jako nemovité věci). Žalovaný proto nesprávně aplikoval uvedené ustanovení zákonného opatření. Tento závěr žalobkyně dovozuje z toho, že jednotlivé části inženýrských sítí je možné přenést z místa na místo bez porušení jejich podstaty [§ 498 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 29. 12. 2016 (dále jen „občanský zákoník“)]. Za této situace má žalobkyně za to, že vedení inženýrské sítě je věcí movitou. Vedení inženýrské sítě je tvořeno (bez ohledu na použitý materiál) jednotlivými spojenými díly, které jsou ukládány na dno výkopu, kde nejsou nijak pevně spojeny se zemí (pouze zasypany zeminou). Toto vedení lze následně odkrýt, jednotlivé díly rozebrat, vyjmout ze země a následně přenést na jiné místo, kde je lze znovu spojit. To samé platí i pro přečerpávací stanice. Žalobkyně má za to, že hlediskem, podle kterého je nutné určit, která část inženýrské sítě je věcí nemovitou, bude hledisko pevné ukotvenosti dané části v zemi. Pouhé zasypaní části inženýrské sítě z ní nemá činit věc nemovitou. Žalobkyně rovněž uvedla, že odůvodnění žalovaného stran povahy inženýrské sítě nelze podložit předchozí judikaturou k zákonu č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“).
4. Závěrem žalobkyně namítla, že žalovaný nezákonně porušil zásadu *in dubio mitius*, a to jak ve vztahu k výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření stran částí inženýrských sítí, které jsou předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, tak i ve vztahu k doměření daně žalobkyni ve výši 200 000 Kč. Ohledně doměření daně totiž správce daně původní daň z nabytí nemovitých věcí vyměřil ve výši tvrzené žalobkyní (863 688 Kč), kterou následně po přezkumu dodatečného daňového přiznání potvrdil. Z toho důvodu má žalobkyně za to, že jsou zde dva výklady stran určení daňového základu pro výpočet daně z nabytí nemovitých věcí, kdy výklad správce daně představuje postup, který je pro žalobkyni příznivější (méně zasahující do její právní sféry) ve smyslu § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně v této souvislosti své argumenty podpořila odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35; rozsudek ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85) a Ústavního soudu (nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02; nález ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06).
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že s argumentací žalobkyně nesouhlasí. Z napadeného rozhodnutí vyplývá rozhodný skutkový stav, jakým způsobem byl

žalovaným posouzen a jak se z něj vyvozené závěry v souladu s odůvodněním rozhodnutí promítly do výroku napadeného rozhodnutí. Rovněž veškeré námitky žalobkyně byly adekvátně vypořádány (body 43 až 54 napadeného rozhodnutí). Tento závěr žalovaný podpořil odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08. Žalovaný má rovněž za to, že věc posoudil skutkově i právně správně. Žalovaný ve svém odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 34 až 42 napadeného rozhodnutí) dospěl k závěru, že inženýrská síť (kanalizační stoky) je nemovitou věcí, kterou nelze od země oddělit, aniž by došlo k jejímu porušení. Uvedené stoky postrádají mobilitu a schopnost nezávislé samostatné existence a plnění svého účelu na kterémkoliv místě, což jsou vlastnosti movitých věcí. Stoky totiž byly v době převodu již napojeny na funkční vodohospodářskou síť, přičemž k plnění svého účelu musí být napojeny na existující funkční celek. Rovněž žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že faktická nepřenositelnost vedení inženýrské sítě nemá vliv na její charakter jako movité či nemovité věci. Inženýrská síť je v projednávané věci věcí nemovitou, přičemž tento závěr žalovaný podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 131/2014-31, a odkazy na rozsudky Krajského soudu v Brně. K porušení zásady *in dubio mitius* žalovaný uvedl, že v případě právní povahy charakteru inženýrských sítí není možný dvojí výklad, ani zde nejsou rozporné závěry. Stran stanovení základu daně zopakoval totéž. Stanovení daně prvostupňovým rozhodnutím v rozporu se zákonem nezakládá možnost dvojího výkladu dotčených ustanovení. Podle žalovaného je totiž základem daně součet částek 21 592 140 Kč (nabývací hodnotou sjednaná cena vodohospodářského majetku žalobkyně) a 5 000 000 Kč (finanční vyrovnání způsobem započtení pohledávek), a to vše podle § 22 odst. 1 zákonného opatření a § 4 odst. 1 ve spojení s § 13 odst. 1 zákonného opatření. Žalovaný má rovněž za to, že v dané věci se uplatní závěry Nejvyššího správního soudu k právní úpravě obsažené v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35, a ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 68/2018-25). Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

6. Dne 15. 12. 2015 uzavřela žalobkyně s městem N. S. směnnou smlouvu, kterou došlo k převodu vlastnických práv k vodovodní infrastruktuře (ve vlastnictví města N. S. v hodnotě 26 592 140 Kč) za kanalizační infrastrukturu (ve vlastnictví žalobkyně v hodnotě 21 592 140 Kč). Vzhledem k rozdílu mezi hodnotami infrastruktur se smluvní strany dohodly, že tento rozdíl ve výši 5 000 000 Kč žalobkyně městu N. S. zaplatí (viz čl. IV bod 3 smlouvy). Umoření daného dluhu žalobkyně bylo vyřešeno započtením pohledávky žalobkyně za uvedeným městem ve výši 5 000 000 Kč (čl. 5 smlouvy). Kanalizační infrastruktura byla konkretizována zejména v čl. III uvedené smlouvy a byla tvořena (i) kanalizačními, odlehčovacími a splaškovými stokami; (ii) stavebními a pozemkovými parcelami (včetně staveb na nich s jejich součástmi a příslušenstvím). Smluvní strany se dohodly, že uvedené infrastruktury si předají ke dni 31. 12. 2015.
7. Z vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí ze dne 28. 1. 2016 ve věci sp. zn. V-7620/2015-212, vyplývá, že převod vlastnických práv proběhl s právními účinky ke dni 31. 12. 2015.
8. Dne 3. 3. 2016 žalobkyně podala ke správci daně přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí stran výše uvedeného převodu vlastnických práv. Uvedla, že nabývací hodnota nemovitostí

činila 21 592 140 Kč a tvrdila daň ve výši 863 688 Kč. Tytéž údaje do daňového přiznání uvedl i správce daně.

9. Platebním výměrem na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 5. 5. 2016, č. j. 2552491/16/2121-00460-209185, vyměřil správce daně žalobkyni uvedenou daň ve výši 863 688 Kč. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 2. 5. 2016.
10. Dne 30. 11. 2016 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí stran výše uvedeného řádného daňového přiznání. Z něj vyplývá, že dne 16. 11. 2016 žalobkyně zjistila, že daň má být nižší, než je poslední známá daň, přičemž nově zjištěná daň má dle žalobkyně činit 99 448 Kč a rozdíl od poslední známé daně činí -764 240 Kč. K tomuto dodatečnému daňovému přiznání přiložila vyjádření, ve kterém shrnuje své závěry stran povahy částí inženýrských sítí a její výklad zákonného opatření ve vztahu k její daňové povinnosti tak, jak jej z velké části uvádí v projednávané žalobě.
11. Opatřením ze dne 9. 2. 2017, č. j. 113960/17/2121-00460-209185, vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností stran jejího dodatečného daňového přiznání ze dne 30. 11. 2016. Žalobkyně byla vyzvána k prokázání, že výše uvedená kanalizační infrastruktura je movitou věcí podle § 498 a násl. občanského zákoníku, a tedy se nejedná o předmět daně ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Toto opatření správce daně odůvodnil tím, že nelze na danou věc aplikovat závěry vyplývající z novější úpravy zákonného opatření, která se na věc neuplatní. Dále uvedl argumentaci stran zdůvodnění otázky povahy kanalizačních sítí jako věcí nemovitých. Na toto opatření žalobkyně reagovala podáním ze dne 23. 3. 2017.
12. Sdělením o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 21. 4. 2017, č. j. 2167741/17/2121-00460-209185, správce daně sdělil žalobkyni, že dospěl k závěru, že daň tvrzená žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání ze dne 30. 11. 2016 není v souladu se zákonným opatřením, a z toho důvodu se daň nově stanovená dodatečným platebním výměrem nebude odlišovat od daně původně vyměřené. K tomuto závěru správce daně dospěl poté, co znovu zdůvodnil své závěry stran povahy inženýrských sítí jako nemovitých věcí, přičemž odmítl závěry žalobkyně, že zákonné opatření je nutné vykládat ve světle jeho novelizací. K tomuto sdělení se žalobkyně vyjádřila ve svém podání ze dne 2. 5. 2017, ve kterém namítá, že i v případě, že by převáděné infrastruktury byly nemovitými věcmi ve smyslu výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření zastávaného správcem daně, má žalobkyně za to, že je zde ještě možný i druhý výklad daného ustanovení, a proto má správce daně povinnost aplikovat zásadu *in dubio mitius*. Nové argumenty či důkazy žalobkyně nepředložila a vyzvala správce daně k ukončení postupu k odstranění pochybností.
13. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně doměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 0 Kč, neboť daň nově stanovená prvostupňovým rozhodnutím se neodlišuje od daně původně vyměřené (863 688 Kč). V odůvodnění závěry žalobkyně ohledně výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření ve světle jeho novelizace odmítl s tím, že kanalizační a vodovodní síť je věcí nemovitou, přičemž tento závěr je podpořen i předchozí judikaturou vztahující se ke starému občanskému zákoníku. Nadto je nutné právní normy (občanský zákoník a zákonné opatření) vykládat v rámci jejich časové působnosti, v daném případě k okamžiku právních účinků vkladu vlastnického práva k výše uvedené infrastruktuře do katastru nemovitostí a ke dni předání infrastruktur. Za základ daně z nabytí nemovitých věcí správce daně považoval částku ve výši 21 592 200 Kč.

14. Proti prvostupňovému rozhodnutí žalobkyně podala dne 16. 6. 2017 odvolání. V něm žalobkyně namítla, že správce daně nesprávně posoudil povahu inženýrských sítí, přičemž předmětem daně z nabytí nemovitých věcí mají být pouze ty části inženýrských sítí, které jsou nemovitou věcí. Tento závěr měl být podle žalobkyně podpořen novelizací § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření zákonem č. 254/2016 Sb. Tuto podporu argumentace žalobkyně si správce daně měl nesprávně vyložit jako argumentaci přímo novelizovaným zněním daného ustanovení zákonného opatření. Žalobkyně namítla, že zejména vedení inženýrských sítí není nemovitou věcí, neboť jej lze přenést z místa na místo bez porušení jeho podstaty, a to bez ohledu na materiál, rozměry či hmotnost vedení. Jednotlivé díly vedení sítě lze totiž vykopat ze země (nejsou pevně spojeny se zemí, pouze zasypány), rozpojit a přenést na jiné místo a následně je tam spojit a zakopat. Žalobkyně má za to, že pouhé zasypání vedení nepředstavuje jeho pevné ukotvení v zemi, a proto se jedná o věc movitou. Dále žalobkyně namítla, že prvostupňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť se správce daně nedostatečně konkrétně a v nedostatečném rozsahu vypořádal s argumenty a právními názory žalobkyně proti závěru, že celá inženýrská síť včetně jejího vedení má být předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Závěry žalobkyně měly být vyvráceny pouze obecnými tvrzeními a odkazem na judikaturu vztahující se k právní úpravě obsažené ve starém občanském zákoníku. Závěrem žalobkyně namítla porušení zásady *in dubio mitius*, neboť jsou zde dva rovnocenné výklady (jeden žalobkynin; jeden správce daně) zákonného opatření a povahy inženýrských sítí, a proto je nutné šetřit jejich práv, což správce daně neučinil.
15. Z opatření žalovaného ze dne 15. 1. 2018, č. j. 1804/18/5100-31461-702147, mimo jiné vyplývá, že žalovaný dospěl k závěru, že správce daně chybně vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí, neboť do nabývací hodnoty nezapočetl zápočet pohledávek žalobkyně za městem N. S. v hodnotě 5 000 000 Kč. Nabývací hodnota představující základ uvedené daně má být 26 592 200 Kč a daň má činit 1 063 688 Kč. Z tohoto důvodu bude prvostupňové rozhodnutí změněno tak, že doměřená daň bude činit 1 063 688 Kč. Žalovaný proto tímto opatřením žalobkyni seznámil se svým odlišným právním názorem a nově zjištěnými skutečnostmi, a žalobkyni vyzval, aby se k danému vyjádřila, popř. navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Na toto opatření žalobkyně reagovala podáním ze dne 31. 1. 2018, kde opakuje své dosavadní námitky a dále namítá nezákonnost stanovení základu uvedené daně, který představuje součet hodnot kanalizační infrastruktury a započtení pohledávek žalobkyně. Tato nezákonnost spočívá v porušení zásady *in dubio mitius*, a je tedy nepřiměřeným zásahem do práv žalobkyně.
16. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobkyni doměřil daň z nemovitých věcí ve výši 200 000 Kč, tj. v celkové výši 1 063 688 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí shrnul dosavadní průběh řízení a odvolací námitky žalobkyně a uvedl, jaké právní normy a rozhodnutí soudů bude na skutkový stav aplikovat. Následně je aplikoval na zjištěný skutkový stav a dospěl k závěru, že kanalizační stoky jsou věcí nemovitou a základ daně pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí je nutné vypočítat z nabývací hodnoty daných stok, tj. částky 26 592 140 Kč. V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný vypořádal (s odkazem na své předchozí závěry) jednotlivé odvolací námitky žalobkyně stran (i) nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí, (ii) povahy (části) inženýrských sítí jako movitých věcí, (iii) výpočtu základu daně z nabytí nemovitých věcí a (iv) porušení zásady *in dubio mitius* v neprospěch žalobkyně.

Posouzení žaloby soudem

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili.
18. Žaloba je nedůvodná.
19. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky.
20. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť taková vada by bránila jeho meritornímu přezkumu. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu posuzující orgán vyšel a jak o něm uvážil (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62; ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje jeho argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).
21. Napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považovat nelze, neboť z jeho odůvodnění je zcela jasné patrné, na základě čeho žalovaný dospěl k závěru, že kanalizační infrastruktura (včetně jejího vedení) směňená na základě směnné smlouvy ze dne 15. 12. 2015 je nemovitou věcí, která je částí inženýrských sítí a která podléhá dani z nabytí nemovitých věcí. Rovněž je zcela jasné patrné, proč žalovaný nepovažuje

uvedenou infrastrukturu či její část za movitou věc z důvodů jejího možného rozpojení, přenosu a následného složení poté, co bude vykopána a zakopána, jak uvádí žalobkyně. Žalovaný také představil své důvody a závěry stran nabývací hodnoty kanalizační infrastruktury pro určení základu daně z nabytí nemovitých věcí. Rovněž dostatečně zdůvodnil, proč podle jeho názoru nedošlo k porušení zásady *in dubio mitius*. Žalovaný tedy nejprve vyložil svůj ucelený argumentační systém, který logicky vyložil a následně reagoval konkrétně na veškeré námitky žalobkyně s ohledem na předchozí argumentační základ, ze kterého vycházel. To vše s ohledem na jednotlivá skutková zjištění popsaná v odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Napadené rozhodnutí proto není podle soudu nepřezkoumatelné a tato žalobní námitka je nedůvodná.

22. Jako nedůvodnou soud shledal rovněž žalobní námitku, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávném posouzení věci. Soud souhlasí s názorem žalobkyně, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření jsou pouze ty části inženýrských sítí, které jsou nemovitými věcmi. Žalobkyně má nicméně za to, že mezi tyto části v projednávané věci nespadá vedení kanalizace, neboť to je věcí movitou. Tento závěr odvozuje ze skutečnosti, že kanalizační vedení je tvořeno jednotlivými pospojovanými díly, které jsou v zemi pouze zasypány, a po odstranění zeminy je možné tyto díly rozpojit, přenést na jiné místo a tam složit a znovu zasypat. Z toho důvodu má žalobkyně za to, že je možné vedení kanalizace jako věc movitou přenést z místa na místo, aniž by byla porušena jeho podstata (§ 498 věta druhá občanského zákoníku). Takový závěr žalobkyně je však podle soudu mylný.
23. Z důvodové zprávy k § 498 občanského zákoníku vyplývá, že „[n]ávrh nemíni zasahovat do speciálních úprav ve zvláštních zákonech. Pokud tyto zákony stanoví, že určité objekty mají status nemovité věci (např. letiště, pozemní komunikace), platí toto jejich určení i nadále. Také u vodovodů a kanalizací se nic nemění proti stávající úpravě; jedná se o nemovité věci, které se zapisují do majetkové evidence podle zákona o vodovodech a kanalizacích, nikoli do katastru nemovitostí“ (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, VI. volební období, 2011, tisk č. 362, dostupný na www.psp.cz). Z důvodové zprávy tak lze dovodit, že k řešení otázky povahy inženýrských sítí lze využít předchozí judikatury vztahující se k právní úpravě obsažené ve starém občanském zákoníku, neboť jejich faktická povaha se nijak nezměnila. Nejvyšší správní soud dovodil, že „za nemovité jsou považovány rovněž stavby, u nichž není v důsledku jejich technického řešení zapotřebí spojovat je se zemí samostatně vyprojektovaným konstrukčním řešením, neboť se již v zemi nacházejí a právě tím jsou se zemí spojeny. Do této kategorie staveb náleží např. stěžovatelem zmiňovaná studna či venkovní betonový bazén. Společným pak mají s „běžnými“ stavbami to, že jejich umístění přímo v zemském povrchu zajišťuje stabilitu vůči zemskému povrchu. Posuzované plynárenské zařízení nelze podřadit do žádné shora naznačené skupiny staveb. Obdobně jako studnu a venkovní betonový bazén jej v převážné části obklopuje zemský povrch (je umístěno pod zemí), naproti tomu představa potrubí volně uloženého na šterkovém podloží evokuje jeho mobilitu, která je vlastní věcem movitým. Za současného stavu techniky lze nepochybně oddělit od zemského povrchu téměř jakoukoli věc, aniž by se tato věc poškodila. Příkladem budiž např. přesun kostela Nanebevzetí Panny Marie v Mostě v 70. letech 20. století. Bylo třeba věc fyzicky oddělit od zemského povrchu a přepravit ji na jiné místo. Pozornost je tudíž třeba věnovat způsobu oddělení věci od zemského povrchu. Představě movité věci korespondují konvenční způsoby jejího oddělení od zemského povrchu (tah, zdvih), při kterých dochází pouze k překonávání fyzického tření věci o zemský povrch či k překonání gravitační síly. Je nerozhodné, zda a po jaké době případné tření vede k poškození věci. Podstatné je, že při oddělení není překonávána

konstrukce, jejímž účelem je zachovat věc pevně spojenou se zemským povrchem, věc není „vytržena“ z původního umístění. [...] Pokud je základním účelem základové konstrukce staveb prostorová fixace stavby k zemskému povrchu, pak tohoto účelu je v případě plynovodu dosaženo již jeho pevným umístěním pod tento povrch a fixací v půdě“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 131/2014-31; zvýrazněno soudem). Podle zdejšího soudu je třeba tyto závěry uplatnit i v projednávané věci.

24. Pevné spojení se zemí je u kanalizačního vedení uloženého v zemi dáno bez dalšího, přičemž odstraněním zásypu proto, aby mohlo být kanalizační vedení rozpojeno na jednotlivé díly, dojde k porušení konstrukčního řešení kanalizace (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 7. 2016, č. j. 29 Af 29/2014-36). Žalobkyně nerozporuje, že je kanalizační vedení uloženo v zemi. Proto okamžikem, kdy jednotlivé díly kanalizačního vedení jsou spojeny, uloženy do země, napojeny na ostatní funkční části kanalizační sítě a zasypány (jak tvrdí sama žalobkyně), popř. jinak pevně spojeny se zemí, se již nejedná o jednotlivé věci, ale o součásti nově vzniklé věci jediné. Odstraněním jediného dílu (bez jeho nahrazení jiným) by došlo k porušení podstaty a znehodnocení kanalizačního vedení (§ 498 a § 505 občanského zákoníku). Podstatou kanalizačního vedení je beze sporu přeprava zejména splašků jako transportovaného média, která nemůže být zajištěna v případě, kdy část kanalizačního vedení chybí nebo kdy chybí technologické zařízení umožňující a zajišťující funkci kanalizace. Porušením podstaty kanalizačního vedení by proto došlo i k jeho znehodnocení. Stejně tak není možné kanalizaci a její vedení přenést z místa na místo, aniž by byla porušena její podstata. Přemístěním jednotlivých částí kanalizačního vedení z míst jednotlivých lokalit uvedených v čl. III směnné smlouvy ze dne 15. 12. 2015 by tyto části přestaly být právě tím vodohospodářským majetkem, který žalobkyně touto směnnou smlouvou převáděla. Výklad žalobkyně proto podle zdejšího soudu neobstojí. Je v rozporu s výkladem Nejvyššího správního soudu stran otázky povahy kanalizačních sítí jako nemovité věci, jakož i důvodovou zprávou k návrhu občanského zákoníku. Argumentace žalobkyně závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 30/2016-24, je nepřipadná, neboť v něm Nejvyšší správní soud řešil otázku vlastnického práva k částem inženýrských sítí, nikoliv otázku povahy inženýrských sítí a jejich částí jako věcí movitých či nemovitých. Zdejší soud proto dospěl k závěru, že vedení kanalizace je nemovitou věcí a ztotožnil se se závěry žalovaného (srov. body 34 až 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Námitka je nedůvodná.
25. Jako nedůvodnou soud posoudil rovněž námitku, že žalovaný porušil zásadu *in dubio mitius* stran právní povahy charakteru inženýrských sítí. Z této zásady vyplývá, že „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)“ (nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvádí, že aplikace této zásady přichází v úvahu jen v případě, že po použití všech možných interpretačních metod zůstanou dvě rovnocenné, vzájemně si konkurující interpretace, jež budou mít oporu v zákoně. Naskytá-li se podle žalovaného pouze jeden výklad respektující základní smysl a

účel předmětného ustanovení, aplikace této zásady není na místě, neboť žádné pochybnosti reálně nevystaly. Žalobkyně naproti tomu tvrdí, že existovaly dva rovnocenné výklady § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, přičemž zejména poukazuje na obsah důvodové zprávy k novele zákonného opatření zákonem č. 254/2016 Sb.

26. V této důvodové zprávě (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, VII. volební období, 2015, tisk č. 639, dostupný na www.psp.cz) je skutečně uvedeno, že tato novela byla přijata z důvodu „*nejasnosti vymezení charakteru inženýrských sítí v občanském zákoníku*“, že stávající znění § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření „*působí v praxi značné problémy*“ a že § 509 občanského zákoníku (jenž mimo jiné představoval jeden z právních základů napadeného rozhodnutí) je s ohledem na § 498 a § 501 občanského zákoníku „*nejasný a nejednoznačný*“. Návrh novely byl podle důvodové zprávy veden snahou o zjednodušení správy daně, neboť „*současný stav je neudržitelný vzhledem k nejistotě ohledně toho, co má nebo nemá být předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, která je důsledkem neustálých diskuzí o povaze inženýrských sítí*“. Citovaná důvodová zpráva se přitom neomezuje pouze na tato tvrzení. Následně, a to i s odkazem na komentářovou literaturu, představuje celkem tři přípustitelné interpretační závěry ohledně povahy inženýrských sítí, a sice že se jedná o (i) věc nemovitou; (ii) věc movitou nebo (iii) soubor věcí movitých a nemovitých. Soud má však za to, že v projednávané věci se v naříkaném rozsahu zásada *in dubio mitius* neuplatní.
27. Podle soudu zde předně nejsou dvě či více přípustitelné, objektivní a rovnocenné možnosti výkladu stran právní povahy inženýrských sítí. Důvodné pochybnosti o výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření soud nemá, neboť jak vyplývá z bodů 22 až 24 odůvodnění tohoto rozsudku, žalovaný správně vyložil a aplikoval dotčené ustanovení zákonného opatření v tom smyslu, že se v případě inženýrských sítí (kanalizace) jedná o věc nemovitou. Pro uplatnění zásady *in dubio mitius* nestačí jakékoliv existující subjektivní pochybnosti o výkladu některého ustanovení daňového zákona. Jednotlivá ustanovení právních předpisů, v tom i předpisů daňového práva, interpretují různé subjekty. Od fyzických a právnických osob majících na takové či jiné aplikaci dotčeného ustanovení zájem přes osoby poskytující daňové právní poradenství (advokáti či daňový poradci) a představitele právní vědy po celou strukturu správních orgánů pro výkon správy daní a vnitrostátní či nadnárodní soudní orgány. Je přitom logické, že mezi těmito subjekty mohou vznikat různé názory na výklad jednotlivých ustanovení daňového práva. Mimo jiné je podstatou správního soudnictví v daňových věcech, že soudy autoritativně rozhodují spor o právo, tj. výklad a aplikaci daňové právní normy, mezi daňovým subjektem a správním orgánem pro výkon správy daní. Pouhý rozdílný názor na interpretaci daňové právní normy mezi nimi však je pro aktivaci zásady *in dubio mitius* nedostačující. Kromě toho žalobkyní tvrzené důvodné pochybnosti nemohly být opřeny o citovanou důvodovou zprávu. Jak je výše uvedeno, tato sice vyjmenovává, jaké problémy při *interpretaci* § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření vznikají a jaké jsou existující možnosti výkladu, na druhou stranu je však zjevné, ke kterému výkladu se zpracovatel důvodové zprávy (Ministerstvo financí jako ústřední správní úřad pro výkon správy daní) přiklání a jak je toto ustanovení správními orgány pro výkon správy daní aplikováno. Důvodová zpráva totiž jednoznačně uvádí, že se zavádí „*nová koncepce zdaňování nabytí inženýrských sítí vycházející ze záměru podrobit dani z nabytí nemovitých věcí pouze úplatná nabytí budov podle katastrálního zákona nebo spoluvlastnických podílů na nich, které budou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí považovány za nemovitou věc*“ (zvýraznění doplněno soudem), přičemž hovoří o navrhované změně. Kromě toho v části zabývající se

předpokládaným hospodářským a finančním dosahem navrhované úpravy mimo jiné uvádí: „Změna koncepce zdanění inženýrských sítí podle předpokladů povede ke snížení výnosu daně o cca 20 miliónů Kč. Dopady osvobození územních samosprávných celků při nabytí nemovité věci budou v řádech stovek miliónů Kč ročně.“ Podle soudu proto žalobkyně žádné pochybnosti odůvodňující užití zásady *in dubio mitius* založené na této důvodové zprávě mít nemohla. S námitkou žalobkyně, že zde jsou důvodné pochybnosti ohledně výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, proto nemůže souhlasit. Tento žalobní bod je nedůvodný.

28. Soud neshledal porušení zásady *in dubio mitius* ani ve vztahu k doměření daně (přepočtu daňového základu v souvislosti s dodatečným daňovým přiznáním). K této otázce žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně se ve směnné smlouvě ze dne 15. 12. 2015 s druhou stranou dohodla na finančním vypořádání rozdílu mezi cenou směňovaného vodohospodářského majetku ve výši 5 000 000 Kč. Úplata zpravidla spočívá v poskytnutí peněžních prostředků (§ 4 zákonného opatření), ale může být poskytnuta i v nepeněžním plnění. V projednávané věci úplata spočívala v zápočtu pohledávek. Nabývací hodnotou je pak sjednaná cena (§ 22 odst. 1 zákonného opatření). Sjednanou cenou se rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci (§ 13 zákonného opatření). Žalovaná rovněž odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 7 Afs 126/2005-75, podle kterého byl předmětem daně z převodu nemovitostí podle právní úpravy předcházející nabytí účinnosti zákonného opatření úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, přičemž kritériem pro posouzení úplatnosti převodu je poskytnutí úplaty, za niž je třeba považovat veškerá finanční plnění dohodnutá mezi převodcem a nabyvatelem a sjednaná ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti, jakož i veškerá protiplnění, která nemusí být nutně vyjádřena v penězích. Podle žalovaného pak lze tento názor aplikovat i za účinnosti zákonného opatření. Soud tuto úvahu žalovaného považuje za logickou a konzistentní a jako s takovou se s ní ztotožňuje. Podle soudu zde nemohou být důvodné pochybnosti o správnosti tohoto interpretačního závěru, přičemž aplikovaná ustanovení neumožňují dvojí výklad. Nesprávné dřívější stanovení nabývací hodnoty správcem daně, kterou žalovaný v předcházejícím správním řízení napadeným rozhodnutím napravil, možnost dvojího výkladu neprokazuje. Přijetí tohoto argumentu žalobkyně by *ad absurdum* mimo jiné zcela zpochybnilo institut doměření daně v neprospěch daňového subjektu nebo prezkumného řízení, neboť by vždy mohlo být namítáno porušení zásady *in dubio mitius*. Kromě toho aplikace uvedených zákonných ustanovení neumožňuje správní uvážení, neboť v tomto případě zákon nedává správnímu orgánu (správci daně či žalovanému) na základě zjištěného skutkového a právního stavu věci možnost volby mezi několika v úvahu přicházejícími alternativami řešení. Žalovaný tak meze správního uvážení nemohl překročit, jak namítá žalobkyně. Doměření daně ve výši 200 000 Kč pak soud nepovažuje s ohledem na skutkové a právní okolnosti případu ani za nepřiměřené, jak žalobkyně (bez podrobnější argumentace) také uvádí. Tato námitka je proto nedůvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

29. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
30. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud výrokem II podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti

nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejbližší 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.

Praha 31. srpna 2020

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu