



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Město Valašské Meziříčí**, se sídlem Náměstí 7/5, Valašské Meziříčí, zastoupeného Ing. Alenou Jendřejkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Žižkova 16, Zábřeh, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2014, č. j. 4785/14-5000-14401-701942,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2014, č. j. 4785/14-5000-14401-701942, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Valašském Meziříčí ze dne 1. 8. 2013, č. j.

1006623/13/3310-04400-706443, kterým byla žalobci podle zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti (dále jen „zákon o trojdani“) vyměřena daň z převodu nemovitosti ve výši 2 035 500 Kč.

II. Obsah žaloby

Žalobce uvedl, že na základě smlouvy o vkladu ze dne 25. října 2011 vložil do základního kapitálu obchodní společnosti Vodovody a kanalizace Vsetín, a.s. za účelem zvýšení základního kapitálu nepeněžitý vklad, a to na základě ocenění provedeného znalcem Ing. P. T. Nepeněžitý vklad byl specifikován v čl. II smlouvy jako vodohospodářský infrastrukturální majetek a skládal se z kanalizace Poličná, Podlesí, Hrachovec, Krhová, Juřinka, kanalizace k.ú. Krásno a k.ú. Valašské meziříčí. Zjištěná hodnota majetku činila dle znaleckého posudku Ing. P. T., č. 114/2011 ze dne 26. července 2011 částku 67 850 000 Kč.

Žalobce dále konstatoval, že zákon č. 357/1992 Sb., účinný ke dni uskutečnění vkladu, nedefinoval pojem nemovitost. Definici pojmu nemovitost pak bylo možno najít toliko v zákoně č. 40/1964 Sb., občanském zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Dle žalobce správce daně nesprávně posoudil problematiku liniových staveb, neboť dovedl, že přechod nebo převod vlastnictví k vodovodním řadům je dle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. předmětem daně z převodu nemovitostí, přičemž vycházel z termínu nemovitost uvedeného ve znaleckém posudku, ačkoli předmět zdanění měl být posuzován z pohledu občanského zákoníku.

Žalobce k tomu odkázal na § 119 odst. 2 občanského zákoníku, podle něhož jsou nemovitostmi pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Pojem „pevný základ“ však není nikde v legislativě blíže specifikován. Dle názoru žalobce zákonodárce chtěl vyjít z pojmu stavby pevně spojené se zemí základem, neboť v terminologii pozemního stavebnictví se užívá ustálený pojem „základová konstrukce“, což je konstrukce, která přenáší zatížení z vrchní stavby do základového podloží. Konstrukční řešení liniových staveb je však takové, že nemají základ, a proto podmínku stavby spojené se zemí pevným základem nemohou splňovat. V napadeném rozhodnutí žalovaný argumentoval nálezem Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 483/01, kde je pevný základ vysvětlen *„jako základová prostorová konstrukce geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezená a definovaná, a to pro konkrétní stavební objekt, v konkrétní lokalitě a v konkrétních vnitřních podmínkách“*. Takto formulovanou podmínku spojení se zemí pevným základem podle žalobce kanalizační řady jednoznačně nesplňují. Žalobce připomněl také rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, kde je uvedeno, že *„volné položení stavby do pískového či štěrkového podloží bez zpevnění horní plochy nesplňuje podmínku spojení se zemí pevným základem“*. Dle názoru žalobce nemůže být ani splněna podmínka spojení se zemí pevným základem, pokud stavba nenáleží funkčním určením k pozemku.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že kanalizace nejsou evidovány v katastru nemovitostí ve smyslu zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální zákon“), a podle ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, nejsou ani

předmětem daně z nemovitostí. Pokud by tyto stavby byly zákonodárcem chápány jako pevně spojené se zemí, pak by byly dle názoru žalobce do katastru nemovitostí zapisovány.

Svůj názor žalobce opíral o stanovisko znalce Ing. P. T., který konstatoval, že běžné inženýrské sítě základové konstrukce nemají a ani ve stavební dokumentaci (v rozpočtu, technické zprávě apod.) není o základové konstrukci zmínka. Dle znalce se jednalo o liniové stavby nezapisované do katastru nemovitostí, které nemohou splňovat podmínky definice nemovitostí dle občanského zákoníku. Žalobce v této souvislosti namítal, že žalovaný nesprávně odmítl provedené hodnocení znalce, ačkoli právě posouzení spojení se zemí pevným základem obvykle vyžaduje odborné vyjádření. Žalovaný tak dle žalobce stanovisko znalce neposoudil dostatečně, přičemž se nevypořádal ani s jeho argumentací.

Žalobce rovněž konstatoval, že k zániku jeho účasti jako akcionáře ve společnosti Vodovody a kanalizace Vsetín, a.s. došlo na základě požadavku Státního fondu životního prostředí, aby mohla být čerpána dotace z Evropské unie (výhradní vlastnictví obchodní společnosti městy a obcemi). V roce 2012 byla založena nová společnost Valašská vodohospodářská, a.s., do které byly převedeny akcie společnosti Vodovody a kanalizace Vsetín, a.s., která je zcela ve vlastnictví územních samosprávných celků. Žalobce k tomuto odkázal na zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření senátu“), podle něhož by nyní vyhověl podmínce pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Odkázal i na § 2 odst. 1 zákonného opatření senátu, dle kterého předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházející se na území České republiky. Dle jeho názoru ze znění tohoto ustanovení plyne, že zákonodárcem neměl v úmyslu zatížit inženýrské sítě daní z nabytí nemovitých věcí ve svém celku.

Z výše uvedeného tak dle žalobce vyplynulo, že problematika inženýrských sítí nebyla a dosud zřejmě není v legislativě jednoznačně řešena. Proto měly správní orgány postupovat dle zásady *in dubio mitius*, tj. zvolit mírnější postup ve prospěch žalobce. Žalobce proto závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení. Ke konkrétním žalobním námitkám žalovaný předně odkázal na napadené rozhodnutí, v němž poměrně obsáhle vysvětlil, proč bylo při posuzování daňové povinnosti žalobce na předmětné stavby nahlíženo jako na nemovitosti dle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. Není pravdou, že by žalovaný nevycházel z pojetí nemovitosti definované občanským zákoníkem. Dále k věci uvedl, že v případě výkladu pojmu stavba spojená se zemí pevným základem nelze vycházet toliko z výkladu jazykového, ale i logického, teleologického a komparativního. Doslovné pojetí termínu „stavba spojená se zemí pevným základem“ lze proto z povahy věci bez dalšího vztáhnout jen na ty stavby, které jsou budovány jako stavby nadzemní a jejichž spojení se zemí pevným základem vyjadřuje především jejich neoddělitelnost od země. I žalovaný odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 483/01, v němž

soud charakterizuje nemovitost jako věc, která nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k jejímu porušení, a spojení věci se zemí musí být zároveň takové, aby bylo schopno odolat účinkům přírodních vlivů a účinkům vlastního působení. Takto vymezené podmínky lze jednoznačně zhodnotit u takových staveb, kde se předpokládá existence pevného základu, tj. z hlediska stavebního existence základové prostorové konstrukce geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezené a definované pro konkrétní druh stavebního objektu. Existují však i stavby, u kterých se nepředpokládá provedení konstrukce, která by se dala z hlediska stavebního označit za základovou konstrukci, nemají spojení se zemí pevným základem, a přesto jsou takové stavby považovány za nemovitosti ve smyslu ustanovení § 119 občanského zákoníku (studna, kanalizace, venkovní betonový bazén, žumpa apod.). Vlastní konstrukce takových staveb zaručuje jak odolávání přírodním vlivům (stavby není třeba kotvit k základům), tak i vlastní stabilitu. V případě jejich oddělení od země by však došlo k jejich porušení, to znamená, že jejich pevné spojení se zemí je adekvátní jako u staveb, které musí být spojeny se zemí pevným základem, aby byla zajištěna jejich stabilita a odolnost proti přírodním vlivům.

V této souvislosti žalovaný poukázal také na nedávnou rekodifikaci soukromého práva, kdy zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“), v ustanovení § 498 odst. 1 zpřesnil také úpravu v minulosti účinného ustanovení § 119 odst. 2 občanského zákoníku. Nový občanský zákoník v ustanovení § 498 odst. 1, větě druhé, stanoví, že nemovitou věcí je i věc, která dle jiného právního předpisu není součástí pozemku, a kterou nelze přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, což je dle žalovaného nutno chápat jako kontinuitní pokračování (a současně také jako konkretizaci) dosavadního stručného vymezení nemovitých věcí. Mezi takto vymezené věci pak bezesporu patří i tzv. inženýrské sítě, jimiž jsou i předmětné nemovitosti. Žalovaný zároveň uvedl, že skutečnost, zda je či není konkrétní stavba zapsaná v katastru nemovitostí dle katastrálního zákona, nemá přímou souvislost s tím, zda tato stavba je či není předmětem daně z převodu nemovitostí dle zákona č. 357/1992 Sb.

Namítal-li žalobce, že žalovaný dostatečně neposoudil stanovisko znalce Ing. P. T., žalovaný upozornil, že všechny důkazy včetně znaleckého posudku byly při správě daní vyhodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Znalec byl rovněž předvolán k ústnímu jednání, které správci daně umožnilo konfrontovat závěry znaleckého posudku s ostatními skutečnostmi a důkazy tak, aby byly odstraněny případné rozpory. K námitce žalobce, že k zániku jeho účasti jako akcionáře ve společnosti Vodovody a kanalizace Vsetín, a.s. došlo na základě požadavku Státního fondu životního prostředí, a tedy z tohoto důvodu nebyla splněna podmínka pro osvobození od daně dle § 20 odst. 6 písm. e) zákona č. 357/1992 Sb., žalovaný konstatoval, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními, přičemž žalobce požadavky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí dle zákona č. 357/1992 Sb. nesplnil.

Pokud žalobce v podané žalobě namítal, že dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2014 by byl předmětný převod od daně osvobozen, žalovaný odkázal na ustanovení § 57 zákonného opatření senátu, dle kterého není možné tento předpis aplikovat na případy datované před jeho účinností. Správce daně tak postupoval v souladu s právními předpisy ve znění účinném

ke dni, kdy nabyla účinnosti smlouva o splacení vkladu, přičemž otázku osvobození od daně také řádně vypořádal.

K žalobcem namítané zásadě *in dubio pro mitius* (v pochybnostech mírněji), žalovaný konstatoval, že tato je bezesporu užívána i při správě daní. Proto také daňový řád např. umožňuje správci daně poměrně šetrným způsobem prostřednictvím postupu k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 daňového řádu případné pochybnosti odstranit, přičemž takto bylo postupováno i v rámci předmětného řízení. Správce daně následně na základě vyhodnocení všech důkazů, které měl k dispozici, přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a vydal platební výměr. Ani tuto námitku proto žalovaný nepokládal za důvodnou.

Závěrem proto žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

Žalobce obdobně jako v žalobě poukázal na skutečnost, že žalovaný se dostatečně nezabýval znaleckým posudkem Ing. P. T. Žalovaný pak nebere v úvahu pojem „pevný základ“ v souvislosti s výkladem pojmu nemovitost, což kanalizační řady nemohou splňovat. Pro přiřazení k nemovitostem je podstatná i existence pevného základu (základová konstrukce stavby). Kanalizační řady jsou pak volně ložené v zemi a zatížené jen vlastní hmotností. Nejedná se o pevné uložení, neboť kanalizace se vlivem řady faktorů v obsypu a podsypu pohybuje. Kanalizační řady lze za určitých podmínek ze země vyjmout a následně použít bez porušení jejich podstaty, tj. jde o stavby jako věci movité. Stejný výklad by měl platit i po rekodifikaci práva ve vazbě na § 498 odst. 1 NOZ. Existují tedy důvodné pochybnosti, zda kanalizační řady lze při převodu zatížit, když nejsou se zemí spojeny pevným základem. Vyloučení kanalizačních řádů z předmětu daně z nemovitosti pak může být vyjasněním toho, že zákonodárce je k nemovitostem neřadí. Absence potřebných definic a z toho plynoucích nejasností měla být zohledněna a aplikována zásada v pochybnostech ve prospěch. Žalobce opětovně zdůraznil, že v současné době by byl převod od daně z převodu nemovitosti osvobozen.

V. Duplika žalovaného

Také žalovaný reagoval na repliku žalobce doplněním svého vyjádření, v němž se opětovně zabýval námitkou žalobce týkající se nedostatečného vypořádání stanoviska znalce Ing. P. T., kdy uvedl, že pro posouzení stavebního hlediska kanalizačního řádu by bylo třeba, aby Ing. P. T. byl znalcem v oboru stavebnictví. Žalovaný taktéž poukázal na skutečnost, že znalci nenáleží právní posouzení a hodnocení věci, ani odpovědi na právní otázky. Žalovaný opětovně reagoval také na námitky žalobce související s výkladem pojmu „pevný základ“ a „nemovitost“, osvobození od daně za současné právní úpravy, jakož i aplikace zásady *in dubio mitius*.

Ve vztahu k výkladu pojmu nemovitost žalovaný doplnil odkaz na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 10. 12. 2009, sp. zn. 22 Cdo 944/2007, dle kterého jsou vodovodní řady i vodárenské objekty stavbami ve smyslu občanského zákoníku, čili nemovitostmi. Dle jeho

názoru je možné tento rozsudek analogicky aplikovat i na případ kanalizací. V ostatním pak setrval na své dosavadní argumentaci obsažené ve vyjádření k žalobě a v závěru – za situace, kdy nebude nařízeno ústní jednání ve věci a žalovaný nebude soudem uvědomen o možnosti učinit další úkony – uplatnil náhradu nákladů soudního řízení v paušální částce 600 Kč jako náhradu hotových výdajů za dva úkony právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V této souvislosti žalovaný odkázal na ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), které účastníkům řízení zaručuje rovné postavení, a podpůrně též na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V daném případě je mezi žalobcem a žalovaným spor o výklad pojmu nemovitost, a to ve vztahu ke kanalizaci. Od toho se pak odvíjí i posouzení související otázky, zda je možné kanalizaci a kanalizační řady považovat za předmět daně dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. a zda jejich převod v podobě nepeněžitého vkladu za účelem zvýšení základního kapitálu podléhá dani z převodu nemovitostí. Žalobce v této souvislosti v podané žalobě namítal, že v projednávaném případě nebyly předmětem vkladu žádné stavby spojené se zemí pevným základem, a jelikož nebyla splněna podmínka pevného základu, nemohlo se jednat o nemovitosti podléhající dani z převodu nemovitostí.

Dle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., který byl s účinností od 1. 1. 2014 zrušen zákonem č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, platilo, že předmětem daně z převodu nemovitostí je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Zákon č. 357/1992 Sb. přitom vlastní definici nemovitosti neobsahoval. Je tedy nutno, pokud jde o definici nemovitosti, vycházet z právní úpravy obsažené v občanském zákoníku, který v ustanovení § 119 dělí věci na věci movité a nemovité. Nemovitostmi jsou přitom pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.

Dále s ohledem na skutečnost, že spornou je v daném případě právní povaha kanalizace, krajský soud na tomto místě uvádí, že vlastní definice kanalizace je obsažena v zákoně č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vodovodech a kanalizacích“). Dle § 2 odst. 2 zákon o vodovodech a kanalizacích *kanalizace je provozně samostatný soubor staveb a zařízení zahrnující kanalizační stoky k odvádění odpadních vod³⁾ a srážkových vod*

společně nebo odpadních vod samostatně a srážkových vod samostatně, kanalizační objekty, čistírny odpadních vod, jakož i stavby k čištění odpadních vod před jejich vypouštěním do kanalizace. Odvádí-li se odpadní voda a srážková voda společně, jedná se o jednotnou kanalizaci a srážkové vody se vtokem do této kanalizace přímo, nebo přípojkou stávají odpadními vodami. Odvádí-li se odpadní voda samostatně a srážková voda také samostatně, jedná se o oddílnou kanalizaci. Kanalizace je vodním dílem. Dle ustanovení § 55 odst. 1 písm. c) zákona č. 254/2001 Sb., o vodách, ve znění pozdějších předpisů, je vodní dílo stavbou. Vodním dílem se myslí zejména stavby vodovodních řadů a vodárenských objektů.

Na základě výše uvedeného tedy není sporu o tom, že kanalizace je stavbou, resp. samostatným souborem staveb, přičemž otázkou, kterou zůstává zodpovědět, je, zda se jedná o stavbu spojenou se zemí pevným základem ve smyslu výše citované definice občanského zákoníku. Při posuzování této otázky krajský soud předně vycházel ze závěrů, které vyjádřil Ústavní soud již ve svém nálezu ze dne 6. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 483/01, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>: „(...) věc nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k porušení věci. Pevné spojení věci se zemí musí být zároveň takové, aby bylo schopno odolat zejména účinkům přírodních vlivů dané lokality na věc a účinkům vlastního působení věci. Z hlediska stavebního je pevný základ základovou prostorovou konstrukcí geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou, a to pro konkrétní stavební objekt, v konkrétní lokalitě a v konkrétních vnitřních a vnějších podmínkách“. K pojmu stavby se pak ve své rozhodovací činnosti vyjádřil také Nejvyšší soud, a to např. v rozsudku ze dne 19. 10. 2012 ve věci sp. zn. 28 Cdo 838/2012, dostupném na www.nsoud.cz, dle kterého se stavbou rozumí „stavba, kterou nelze bez nežádoucích obtíží, spočívajících v neúměrných nákladech, v technické náročnosti, v nebezpečí nadměrného poškození a znehodnocení, přemístit z pozemku, na němž stojí, na jiné místo, tedy stavba relativně trvalého charakteru“.

Je tedy zřejmé, že u staveb nacházejících se na zemském povrchu, či částečně zapuštěných pod zemský povrch je třeba vždy podrobně (a často za využití znalce) zkoumat způsob jejich spojení se zemským povrchem. Existují však i stavby, u kterých stavební konstrukce není ze statických důvodů nutná, a přesto jsou tyto stavby považovány za nemovitosti (např. studna, venkovní bazén apod.). Vodorovné a svislé konstrukce těchto staveb jsou provedeny způsobem, který zaručuje jak odolávání přírodním vlivům (stavby není třeba kotvit k základům), tak i jejich vlastní stabilitu. V případě oddělení od země by však u těchto věcí došlo k jejich porušení; a tedy jejich umístění přímo v zemském povrchu je obdobné jako u staveb, které musí být spojeny se zemí pevným základem, aby byla zajištěna jejich stabilita a odolnost proti přírodním vlivům.

Ze správního spisu, především ze zprávy odborného útvaru Městského úřadu ve Valašském Meziříčí ze dne 25. 2. 2013, č. MěÚVM/2013, a vzorového řezu vodovodního a kanalizačního potrubí zpracovaného Ing. I. H., č. výkresu 1/14, krajský soud dále zjistil, že kanalizace je uložena v rostlém zatravněném terénu, v chodnících, ve zpevněné ploše a v komunikaci, na hutněném pískovém loži určité tloušťky s pískovým obsypem v dané výšce nad vrchol potrubí. Ze znaleckého posudku Ing. P. T. pak vyplynulo, že kanalizace jsou uloženy v různé hloubce pod zemským povrchem, a jsou ze všech stran obklopeny zeminou a shora hutněným zásypem.

Je patrné, že předmětné kanalizace nelze podřadit pod žádnou ze skupin staveb, které krajský soud naznačil shora, neboť na jednu stranu (obdobně jako u studny či venkovního bazénu) je kanalizace umístěná pod zemí obklopena zemským povrchem, na druhou stranu ovšem představa potrubí volně uloženého na štěrkovém podloží naopak navozuje dojem jeho mobility, která je vlastní věcem movitým. Pozornost je tedy nutno dále věnovat možnému oddělení kanalizace od zemského povrchu. I tato otázka již přitom byla předmětem rozhodovací činnosti správních soudů, konkrétně Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 131/2014 - 31, dostupném na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud v uvedené věci posuzoval případ týkající se zdanění daní z převodu nemovitostí převáděných inženýrských sítí, a to plynovodu jakožto plynárenského zařízení. Ačkoli se nejednalo o totožné zařízení jako v nyní souzeném případě, je možné ze závěrů vyslovených v tomto rozhodnutí bez pochybností vycházet. To z toho důvodu, že charakter plynovodů a kanalizací je konstrukčně obdobný, účelem kanalizace je pak odvádění a čištění odpadních vod (§ 2 odst. 3 zákona o vodovodech a kanalizacích), plynovodu pak přeprava konkrétního produktu (plynovod ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. b) bodu 10 zákona č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, představuje zařízení k potrubní dopravě plynu přepravní nebo distribuční soustavou a přímé a těžební plynovody). Z pohledu funkčního je jejich účel obdobný.

Ve vztahu k otázce oddělení věci od zemského povrchu pak Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku předestřel, že „(...) *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*“.

V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem bylo potrubí plynovodu ze všech stran obklopeno zeminou a shora byl zásyp zhutněn. Plynárenské zařízení se nacházelo téměř zcela pod zemským povrchem. Nejvyšší správní soud proto pokračoval, že „*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. Žalobce založil svou argumentaci na tom, že volně v zemi položené plynovodní potrubí není se zemí spojené pevným základem, neboť by se tím znemožnila jeho přirozená dilatace. Bylo třeba posoudit, jakým způsobem má být v případě staveb zasypaných pod zemský povrch provedeno jejich případné oddělení od zemského povrchu a zda lze věc rovněž oddělit, aniž by se znehodnotila. V úvahu přichází především její vykopání, tzn. odstranění zemského povrchu z prostoru nad potrubím a vedle něj. Takový způsob oddělení však není dle názoru Nejvyššího správního soudu přípustný pro účely posouzení povahy věci. Dochází jím totiž k nepřirozené (invazivní) modifikaci zemského povrchu v okolí věci a teprve následkem takového postupu je mobilita uvolněné věci. V principu je překonání záměrně zhutněného povrchu nad potrubím činností obdobnou umělému oddělení kulturní památky od zemského povrchu za účelem jejího přesunu (pozn. krajského soudu: Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozhodnutí poukazyval na přesun kostela Nanebevzetí Panny Marie v Mostě v 70. letech 20. století). Je proto třeba trvat*

na tom, aby oddělení věci od zemského povrchu bylo možné přirozeným způsobem, bez násilí překonávajícího dosavadní pevné spojení se zemským povrchem. S takto chápaným oddělením se posuzované plynárenské zařízení neslučuje“.

Ani shora uvedené skutečnosti pak dle Nejvyššího správního soudu ještě definitivně nevypovídají o tom, zda lze věc oddělit od zemského povrchu, aniž by došlo k jejímu poškození. Nejvyšší správní soud se v této souvislosti dále zabýval otázkou, zda u potrubí volně ležícího v zemi přichází do úvahy jeho vytažení ze zemského povrchu v místě, kdy vystupuje na povrch, přičemž poukázal na oddělování např. kabelových rozvodů, které jsou ohebné a tvárné a u kterých je možno si reálně představit, že budou ze země vytaženy obdobně, jak byly dříve do zemského povrchu vpraveny. Jinak tomu ovšem bude u plynovodu, u něhož je tvarová stálost umocněna požadavkem na plynotěsnost a u něhož významnou roli sehrává skutečný tvar a délka plynárenského zařízení.

Rovněž v projednávané věci je situace taková a není o ní mezi účastníky řízení sporu, že kanalizace jsou uloženy pod úrovní terénu, na hutněném pískovém loži s pískovým obsypem v dané výšce nad vrchol potrubí a shora obklopeny hutněným zásypem. Ani u kanalizací, které musí být chráněny proti zamrznutí, poškození vnějšími vlivy, vnější a vnitřní korozi pak nepřichází v úvahu jejich vytažení ze zemského povrchu v místě, kde ústí na povrch. Oddělení kanalizace od zemského povrchu není možné bez násilí překonávajícího pevné spojení s povrchem, nutné k jejímu vyzdvižení ze zemského povrchu, kdy ji nelze vyjmout zcela přirozeným způsobem bez poškození soustavy a bez porušení konstrukčního řešení. Porušení věci navíc v tomto případě nelze chápat jen jako vlastní poškození věci při oddělování od země, ale také jako porušení samotné podstaty věci a jejího fungování, a to kanalizační stoky, která je funkčně napojen na celou kanalizační soustavu. Oddělením kanalizačního potrubí tak dochází ke zmaření účelu, ke kterému jako součást kanalizační soustavy toto potrubí sloužilo. Kanalizační stoky s kanalizačními objekty, čistírnami odpadních vod stavbami k čištění odpadních vod tvoří celistvý komplex různých staveb jako celek, který je vnitřně strukturován a tvořen relativně samostatnými částmi, které nelze jednotlivě oddělit bez znehodnocení celku.

Je tak možno uzavřít, že kanalizace jsou jako celek uloženy v podloží a tím fixovány v půdě, nelze s nimi volně pohybovat a není možné je s ohledem na jejich specifické technické provedení přirozeným způsobem bez porušení kanalizační soustavy ze země vyjmout. Je-li tedy základním účelem základové konstrukce staveb prostorová fixace stavby k zemskému povrchu, pak je zřejmé, že v případě kanalizace je tohoto účelu dosaženo již jejím pevným umístěním pod povrch země a fixací v půdě. Krajský soud proto ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že kanalizace jsou podle § 119 odst. 2 občanského zákoníku nemovitostmi, nikoli věcmi movitými, jak se domníval žalobce.

Shora uvedené závěry krajského soudu jsou v souladu také s doktrinálním výkladem. Například komentář k zákonu o vodovodech a kanalizacích k ustanovení § 2 odst. 1 uvádí, že „vodovody a kanalizace nepochybně naplňují podmínku nepřenositelnosti z místa na místo bez porušení jejich podstaty; je třeba odmítnout námitky, že vodovod (kanalizaci) lze z pozemku či stavby vyjmout a přenést na jiné místo – jakoukoliv manipulací s vodovodem (kanalizací), spočívající v odpojení od jiných součástí vodovodu (kanalizace), rozpojení

či rozebrání na součásti, by byla porušena jeho podstata a ztratil svou funkci, a nic na tom nemění ani skutečnost, že z těchto součástí by případně bylo možné jej sestavit jinde. S ohledem na výše uvedené se zcela přikláníme k převažujícímu právnímu názoru, že vodovody a kanalizace jsou věcmi nemovitými“ (srovnej NOHEJL, Lukáš a kol. Zákon o vodovodech a kanalizacích: komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck. 2015. ISBN 978-80-7400-556-5).

Soud při posouzení věci dále vycházel i z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 28. 11. 2012, sp. zn. 22 Cdo 2653/2011, v němž je mj. uvedeno: *„Kanalizace je provozně samostatný soubor staveb a zařízení zahrnující kanalizační stoky k odvádění odpadních vod a srážkových vod společně nebo odpadních vod samostatně a srážkových vod samostatně, kanalizační objekty, čistírny odpadních vod, jakož i stavby k čištění odpadních vod před jejich vypouštěním do kanalizace (§ 2 odst. 2 zákona o vodovodech a kanalizacích)... ať již jde o kanalizační přípojky (ústí do hlavní kanalizace) nebo o kanalizaci samotnou nemůže jít o součást pozemku a v případě kanalizační přípojky o součást stavby, kanalizace a kanalizační přípojky jsou totiž na základě zákona o vodovodech a kanalizacích samostatnými předměty právních vztahů (nemovitostí). Kanalizační a vodovodní přípojky nejsou součástí pozemku, ve kterém jsou umístěny. Není-li kanalizace součástí pozemku, je nemovitou stavbou, která nepodléhá evidenci v katastru nemovitostí (§ 5 odst. 1 zákona o vodovodech a kanalizacích).“*

Pro úplnost krajský soud na tomto místě doplňuje, že nový občanský zákoník již řeší právní režim inženýrských sítí podrobně a jednoznačně. Dle ustanovení § 509 nového občanského zákoníku platí, že inženýrské sítě, zejména vodovody, kanalizace nebo energetické či jiné vedení, nejsou součástí pozemku, a jsou tedy samostatnou věcí. Dle § 498 nového občanského zákoníku stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstаты, je i tato věc nemovitá. Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku pak vysvětluje specifický režim inženýrských sítí, mezi které patří i kanalizace, a uvádí, že tato zařízení nejsou součástí pozemku, a i když jsou s pozemkem pevně spojena nebo v něm upevněna, mají povahu samostatných věcí. Nelze-li je bez porušení podstаты přenést z místa na místo, jak tomu bude ve většině případů, jde o věci nemovité. Na podporu závěrů krajského soudu, které se vztahují k právní úpravě obsažené ve starém občanském zákoníku, je zároveň možno ocitovat následující pasáž důvodové zprávy k ustanovení § 498 nového občanského zákoníku, která konstatuje, že *„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“*.

Namítal-li dále žalobce, že pokud by byly kanalizace zákonodárcem chápány jako stavby pevně spojené se zemí, byly by zapisovány do katastru nemovitostí, k této námitce krajský soud uvádí, že dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod vlastnictví k nemovitostem. Skutečnost, zda je daná nemovitost zapisovaná či nezapisovaná do katastru nemovitostí, tedy není rozhodná a přímo nesouvisí s tím, zda je konkrétní nemovitost předmětem daně z převodu nemovitostí. Ze znění výše uvedeného ustanovení vyplývá, že předmětem daně z převodu nemovitostí je převod vlastnictví k nemovitostem zapisovaným i nezapisovaným do katastru nemovitostí. Kanalizace dle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o vodovodech a kanalizacích nepodléhají

evidenci v katastru nemovitostí, nýbrž zvláštní evidenci vodovodů a kanalizací vedené dle zmíněného zákona. Jedná se tudíž o nemovitosti, které dle zvláštního zákona nepodléhají evidenci v katastru nemovitostí, Skutečnost, že vodovody evidenci v katastru nemovitostí nepodléhají, tedy nevylučuje, že se jedná o nemovitosti podléhající dani z převodu nemovitostí dle zákona č. 357/1992 Sb.

Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku žalobce, že se správce daně dostatečně nevypořádal s argumentací znalce. Z postupu správce daně v předcházejícím správním řízení je naopak zřejmé, že se hodnocením argumentace znalce zabýval. Znalec byl také předvolán k podání znalecké výpovědi, kterou učinil v rámci ústního jednání konaného ve věci dne 30. 4. 2013 (viz protokol č. j. 710290/13/3310-04400-706443). Krajský soud pak v této souvislosti podotýká, že znalecký posudek slouží primárně k zodpovězení otázek skutkových, a znalci nepřisluší věc právně hodnotit. Ve výsledku tedy skutečně byla irelevantní ta vyjádření znalce, zda předmětné kanalizace naplňující občanskoprávní definici nemovitosti či nikoli.

Poukazoval-li pak žalobce v podané žalobě, že ukončil svou účast jako akcionář ve společnosti Vodovody a kanalizace Vsetín, a.s. na základě požadavku Státního fondu životního prostředí, a proto nesplnil podmínku pro osvobození od daně ve vazbě na ustanovení § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb., je nutno konstatovat, že důvody či okolnosti, které vedly žalobce k ukončení účasti ve jmenované společnosti, nejsou z hlediska posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně rozhodné. Krajský soud konstatuje, že z hlediska zákonem upravené podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitosti dle § 20 odst. 6 písm. d) zákona č. 357/1992 Sb. musí žalobce zůstat po vkladu nemovitosti do základního kapitálu společnosti akcionářem ještě po dobu pěti let od vkladu. Sám žalobce přitom poukázal na skutečnost, že podmínku setrvání společníka v obchodní společnosti po dobu pěti let nesplnil. Důvody, pro které tato podmínka nebyla splněna, nemohou být pro posouzení věci podstatné, přičemž zákon v tomto ohledu neupravuje ani žádnou výjimku nebo okolnosti, pro které by naplnění této časové podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí mohlo být daňovému subjektu prominuto. Finanční orgány tak postupovaly v souladu s právními předpisy ve znění účinném ke dni, kdy nabyla účinnosti smlouva o splacení nepeněžitěho vkladu, a otázku osvobození od daně řádně vypořádaly.

Žalobce pak v návaznosti na výše uvedené taktéž namítal, že by v případě aplikace aktuálně platného a účinného zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, podmínce pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí vyhověl. Ve vztahu k takto uplatněné žalobní námitce však krajský soud konstatuje, že v posuzovaném případě nemohlo být dle zákonného opatření Senátu postupováno, neboť to vylučuje jeho přechodné ustanovení obsažené v § 57, dle kterého se *pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu, použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákonného opatření Senátu*. S odkazem na citované přechodné ustanovení § 57 tak aplikace právní úpravy osvobození dle aktuálně účinného zákonného opatření Senátu nebyla v projednávané věci možná, a správce daně nepochybil, pokud postupoval dle dřívější právní úpravy obsažené v zákoně č. 357/1992 Sb.

Argumentoval-li pak žalobce ustanovením § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu, z něhož dle názoru žalobce bez pochybností vyplývá, že úmyslem zákonodárce nebylo zatížit inženýrské sítě daní z nabytí nemovitých věcí ve svém celku, je nutno zopakovat, že právní úpravu obsaženou v zákonném opatření Senátu není možno na posuzovanou věc aplikovat. Přesto krajský soud nad rámec výše uvedeného uvádí, že pokud ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu upravuje, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, *částí inženýrské sítě* nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky, neznamená takto zvolená formulace zákonodárce nic jiného, než že předmětem daně může být (vedle celku) i jen dílčí část sítě, jakožto předmět samostatných právních vztahů (např. kanalizační přípojka napojená na kanalizační řad).

Krajský soud se dále zabýval námitkou žalobce, že měla být na jeho případ aplikována právní zásada *in dubio (pro) mitius* (respektive *in dubio pro libertate*). K tomu krajský soud uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci vícero (nejméně dvou) obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. V daném případě se však o takovou situaci nejednalo, neboť krajský soud nedospěl k závěru, že by zde v souvislosti s právní povahou kanalizací existovalo vícero možných výkladů ustanovení § 119 občanského zákoníku, či že by výklad tohoto ustanovení byl nejednoznačný. Z tohoto důvodu bylo proto porušení zásady *in dubio pro mitius* v dané věci vyloučeno.

Závěrem tedy krajský soud shrnuje, že finanční orgány nepochybily, pokud dospěly k závěru, že kanalizace jsou nemovitostmi ve smyslu ustanovení § 119 občanského zákoníku, a jako takové tedy i předmětem daně z převodu nemovitostí dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Žalovaný ve své duplice ze dne 6. 2. 2015 požadoval také paušální náhradu nákladů řízení ve výši 600 Kč dle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby spočívající ve dvojím písemném vyjádření žalovaného k žalobě. Nárok na tuto paušální náhradu nákladů žalovaný dovozoval z ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K takto uplatněnému požadavku žalovaného krajský soud předně konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud

žalovanému správnímu orgánu v soudním řízení správním, ve kterém měl žalovaný plný úspěch, není přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato 300 Kč za jeden úkon právní služby. Dle žalovaným odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „(...) zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu“.

A contrario tak z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, dostupný na www.nssoud.cz). O takovou situaci se přitom jedná i v nyní posuzované věci. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaném pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23)“. Dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by tedy žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů řízení, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto mu ve smyslu shora uvedeného nálezu Ústavního soudu nemůže být tato náhrada přiznána ani v případě, kdy zastoupen není. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 7. 4. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu