



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: PROWELL s.r.o.**, IČ 26207281, se sídlem Rokycany, Arbesova 1003/III, *zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem, KPMG Legal s. r. o., advokátní kancelář, se sídlem Praha 8, Pobřežní 1a*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni čj. 865/12-1400-401159, čj. 1045/12-1400-401159, čj. 1047/12-1400-401159, čj. 1049/12-1400-401159 a čj. 1062/12-1400-401159, všechna ze dne 23. 2. 2012,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 23. 2. 2012, čj. 865/12-1400-401159, čj. 1045/12-1400-401159, čj. 1047/12-1400-401159, čj. 1049/12-1400-401159, čj. 1062/12-1400-401159, se zrušují a věci se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 31.456,- Kč, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 10. 5. 2012 doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „*zdejší soud*“) dne 11. 5. 2012 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 23. 2. 2012, čj. 865/12-1400-401159, čj. 1045/12-1400-401159, čj. 1047/12-1400-401159, čj. 1049/12-1400-401159 a čj. 1062/12-1400-401159, a dále náhrady nákladů řízení.

Problematika daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek byla upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále též jen „zákon o dani z nemovitých věcí“ nebo „ZDN“).

Soud pro úplnost uvádí, že v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se jako žalovaný správní orgán označuje Odvolací finanční ředitelství.

[I] Skutkový základ věci

Finanční úřad v Rokycanech (dále též jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) vydal dne 11. 5. 2011 a) dodatečný platební výměr čj. 83708/11/150960400505 na daň z nemovitostí za rok 2007, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 414.794,- Kč; b) dodatečný platební výměr čj. 83752/11/150960400505 na daň z nemovitostí za rok 2008, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 414.964,- Kč; c) dodatečný platební výměr čj. 84693/11/150960400505 na daň z nemovitostí za rok 2009, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 415.175,- Kč; a d) dodatečný platební výměr čj. 84723/11/150960400505 na daň z nemovitostí za rok 2010, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 767.808,- Kč. Dne 26. 5. 2011 pak Finanční úřadu v Rokycanech vydal pod čj. 89820/11/150960400505 platební výměr na daň z nemovitostí za rok 2011, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 767.808,- Kč. Uvedené platební výměry mohou být dále označovány souhrnně jako „platební výměry“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“. Předmětem daně ze staveb byly mj. zpevněná plocha na pozemku p.č. 1525/37 o výměře 237 m² (objízdná komunikace) a zpevněné plochy na pozemku p.č. 1525/49 o výměře 18.769 m² sestávající z účelové komunikace o výměře 15.975 m², parkoviště pro nákladní automobily o výměře 2.043 m² a parkoviště pro osobní automobily o výměře 776 m².

Žalobkyně brojila proti prvoinstančním rozhodnutím odvoláním. Finanční ředitelství v Plzni (dále též jen „finanční ředitelství“ nebo „odvolací správní orgán“) vydal dne 23. 2. 2012 a) pod čj. 865/12-1400-401159 rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 11. 5. 2011, čj. 83708/11/150960400505, tak, že daň z nemovitostí po dodatečném vyměření činila celkem 415.212,- Kč; b) pod čj. 1045/12-1400-401159 rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 11. 5. 2011, čj. 83752/11/150960400505, tak, že daň z nemovitostí po dodatečném vyměření činila celkem 415.381,- Kč; c) pod čj. 1047/12-1400-401159 rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 11. 5. 2011, čj. 84693/11/150960400505, tak, že daň z nemovitostí po dodatečném vyměření činila celkem 415.592,- Kč; d) pod čj. 1049/12-1400-401159 rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr správce daně ze dne 11. 5. 2011, čj. 84723/11/150960400505, tak, že daň z nemovitostí po dodatečném vyměření činila celkem 768.646,- Kč; a e) pod čj. 1049/12-1400-401159 rozhodnutí, kterým byl změněn platební výměr správce daně ze dne 26. 5. 2011, čj. 89820/11/150960400505, tak, že daň z nemovitostí činila celkem 768.646,- Kč. Uvedená rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni mohou být dále označována souhrnně jako „napadená rozhodnutí“.

[II] Žaloba

Žalobkyně jako předmět sporu vymezila otázku, zda z hlediska uplatnění zákona o dani z nemovitých věcí mají plochy se zpevněným povrchem nacházející se v uzavřeném areálu žalobkyně (k bližší specifikaci viz níže) podléhat dani z pozemků nebo dani ze staveb.

Žalobkyně následně v podrobnostech konstatovala, že pro účely své podnikatelské činnosti zbudovala uzavřený výrobní areál, v němž se nachází především výrobní hala (včetně skladu), administrativní budova a některé drobné stavby (např. čerpací stanice pohonných hmot apod.). Uvnitř areálu se na pozemku p.č. 1525/49 nacházejí *a)* plochy o výměře 15.975 m², jejichž povrch byl zpevněn vrstvou asfaltového betonu podloženou šterkodrtí; tyto plochy slouží k pohybu vozidel v areálu, tzn., zajišťují tam dopravní obslužnost, a to zejména pokud jde o provoz skladu, jakož i zajištění dodávek materiálu a služeb do příslušných částí areálu pro potřeby žalobkyně (dále též jen „*obslužná komunikace*“); *b)* plochy o výměře 776 m², jejichž povrch je zpevněn zámkovou dlažbou; tyto plochy slouží jako parkoviště pro osobní automobily zaměstnanců žalobkyně (dále též jen „*parkoviště pro osobní automobily*“); *a c)* plochy o výměře 2.043 m², jejichž povrch je zpevněn vrstvou cementového betonu podloženou šterkodrtí; tyto plochy slouží jako prostor k vykládání, manipulaci a nakládání materiálu (včetně obsluhy nakládacích ramp), parkoviště pro nákladní automobily a mohou být krátkodobě používány i jako odkládací plocha pro uskladnění dovezených palet, pokud skladovací plochy k tomu určené nestačí (dále též jen „*manipulační parkoviště pro nákladní automobily*“). Na pozemku p.č. 1525/37 se pak nachází plocha o výměře 237 m², jejíž povrch je zpevněn vrstvou asfaltového betonu podloženou šterkodrtí; tato plocha slouží jako objízdná komunikace v areálu žalobkyně (dále též jen „*objízdná komunikace*“). Areál je uzavřený a oplocený, vstup do něj je možný pouze přes vrátnici umístěnou na příjezdové komunikaci od silnice III/83. Areál slouží výlučně pro potřeby podnikatelské činnosti žalobkyně a jiný subjekt zde podnikatelskou činnost nevykonává. Uvedené zpevněné plochy mohou být dále označovány souhrnně jako „*předmětné plochy*“.

Žalobkyně předně namítala nesprávné právní posouzení věci finančním ředitelstvím, které v napadených rozhodnutích dospělo k závěru, že předmětné plochy jsou stavbami, tedy samostatnými věcmi v právním smyslu.

Žalobkyně k bodu „Ad 1“ citovala z odůvodnění napadených rozhodnutí „[(...) se jedná u dotčených ploch na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu a projektové dokumentace o stavbu, která slouží jako účelová komunikace v uzavřeném areálu a k parkování nákladních a osobních automobilů, nemůže se jednat o pozemek, o jeho pouhé zpevnění (...) tato stavba neveřejné účelové komunikace vykazuje zpevňující vrstvy, tedy pevný základ, je spojena se zemí, tudíž se jedná o stavbu nemovitou podle ust. § 119 odst. 2 občanského zákoníku, a nikoliv o pouhé zpevnění pozemku (...)]“ a připomněla, že finanční ředitelství v té souvislosti poukázalo na zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích (dále též jen „*zákon o pozemních komunikacích*“ nebo „*ZPK*“), a konstatovalo, že s ohledem na právní úpravu v tomto zákoně nemůže účelová pozemní komunikace tvořit pouhou součást pozemku.

Žalobkyně k tomu namítala, že odvolací správní orgán konkrétně nezdůvodnil, proč by mělo z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu vyplývat, že předmětné zpevněné plochy jsou

nemovitou stavbou ve smyslu § 119 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964 (dále též jen „OZ“). Finanční ředitelství zde uvedlo pouze své závěry, např. že stavba vykazuje spojení se zemí pevným základem a nemůže se proto jednat o pouhé zpevnění pozemku. Neuvedlo žádné konkrétní argumenty pro tato tvrzení. V této souvislosti žalobkyně poukázala na to, že sám odvolací správní orgán v bodě „Ad 2“ napadených rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2012, čj. 2 Afs 75/2011 - 109, podle něhož lze jako vedlejší kritérium při posuzování zpevněných ploch hodnotit i to, jak bylo o takových plochách pojednáno ve stavebním řízení. Zůstalo ale u pouhé citace zmíněného rozsudku, bez samostatného rozboru tohoto kritéria. Pokud by se odvolací správní orgán skutečně zabýval tím, jak bylo o zpevněných plochách pojednáno ve stavebním řízení, musel by dospět k závěru, že o obslužné komunikaci, parkovišti pro zaměstnance, manipulačním parkovišti pro nákladní automobily a objízdné komunikaci bylo pojednáno ve stavebním povolení vydaném stavebním odborem Městského úřadu Rokycany ze dne 13. 7. 2001, čj. Stav. 2084/2001 a souvisejícím kolaudačním rozhodnutí téhož úřadu ze dne 28. 4. 2003, čj. Stav. 530/2003, jako o pouhé součásti stavby nazvané „Výrobna na vlnitou lepenku včetně napojení na inženýrské sítě a komunikaci“. Uvedená rozhodnutí byla zjevně podkladem pro stavbu celého výrobního areálu žalobkyně, přičemž, jak je patrné z výroků obou rozhodnutí, stěžejními částmi této stavby byly výrobní hala, expediční hala a administrativní část. Zpevněné plochy byly uvedeny pouze jako tzv. „ostatní objekty mimo hlavní stavbu“. Uvedené plochy jsou tak součástí této stavby pouze doplňkově, což svědčí o tom, že nebyly ani žalobkyní (jako stavebníkem a vlastníkem areálu), ani schvalujícím stavebním úřadem zamýšleny jako dominantní v rámci areálu. Naopak, byly určeny a schváleny pouze jako podpůrné a doplňkové, v rámci areálu pouze usnadňují jeho provoz. K stavebnímu povolení čj. Stav. 2534/2005 žalobkyně uvedla, že se týkalo pouze úprav objízdné komunikace, která byla součástí stavby „Výrobna na vlnitou lepenku včetně napojení na inženýrské sítě a komunikaci“. Nejednalo se tedy o povolení stavby nové objízdné komunikace, ale fakticky o jakési rozšíření či doplnění stavebního povolení k celému areálu žalobkyně z roku 2001. To je patrné z žádosti o ono stavební povolení. Nadto, samotná skutečnost, že zpevněné plochy byly povoleny a kolaudovány jako součást shora uvedené stavby, ještě neznamená, že jsou nemovitou stavbou ve smyslu § 119 odst. 2 OZ jako samostatný předmět právních vztahů.

Jestliže je v napadených rozhodnutích dále uvedeno, že s ohledem na právní úpravu v zákoně o pozemních komunikacích nemůže účelová pozemní komunikace tvořit pouhou součást pozemku, pak žalobkyně oponovala, že odvolací správní orgán v rozporu se stávající judikaturou (a to včetně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, čj. 5 As 62/2008 - 59) zcela obecně, bez přihlédnutí ke konkrétním okolnostem, vztáhl závěry některých soudních rozhodnutí na případ žalobkyně. Nejenže byla pominuta funkce zpevněných ploch v areálu žalobkyně, ale rovněž systematika zákona o pozemních komunikacích. V té souvislosti žalobkyně poukázala na odlišnosti ve vymezení účelových komunikací dle § 7 odst. 1, resp. § 7 odst. 2 zákona o pozemních komunikacích. Pro účelové pozemní komunikace podle § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích je základním definičním znakem to, že slouží ke spojení určitých nemovitostí pro potřeby jejich vlastníků nebo ke spojení s dalšími pozemními komunikacemi, přičemž platí, že takováto komunikace je v zásadě veřejně přístupná. Naproti tomu pro účelové komunikace dle § 7 odst. 2 zákona o pozemních komunikacích je charakteristické to, že slouží pouze potřebě vlastníka nebo provozovatele uzavřeného prostoru nebo objektu v rámci tohoto uzavřeného prostoru nebo

objektu, přičemž u tohoto druhu komunikací je předem vyloučen veřejný přístup na ně (resp. přístupnost určuje jednostranně vlastník nebo provozovatel celého objektu). Pokud by tedy zpevněné plochy v areálu žalobkyně byly pozemními komunikacemi dle zákona o pozemních komunikacích, pak by se nemohlo jednat o jiný druh pozemní komunikace, než o účelovou komunikaci dle § 7 odst. 2 zákona o pozemních komunikacích. Z toho vyplývá, že u předmětných ploch by byla spojovací funkce vyloučena. V případě areálu žalobkyně navíc nevznikají žádné pochybnosti ohledně jeho uzavřenosti (ani správci daně v tomto ohledu žádné pochybnosti nevznikli). Jedná se proto o situaci odlišnou od případu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 9. 2009, čj. 5 As 62/2008 – 59, v němž byla předmětem posuzování právě otázka možnosti omezení veřejného přístupu na účelovou komunikaci dle § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích.

Stran bodu „Ad 2“ odůvodnění napadených rozhodnutí žalobkyně připomněla, že odvolací správní orgán se zde soustředil na posouzení podmínky § 119 odst. 2 OZ, tedy na existenci spojení stavby se zemí pevným základem. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 6. 2003, sp.zn. 1. ÚS 483/2001, bylo pevné spojení se zemí definováno pevným základem jako neoddělitelnost od země bez porušení věci a schopnost odolat účinkům přírodních vlivů a účinkům vlastního působení věci. Žalovaný pak konstatoval, že z žalobkyní předložené technické dokumentace vyplývá, že „(...) *se nejedná o pouhé vrstvení přírodních materiálů (...), ale o základovou prostorovou konstrukci geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou*“. Dále finanční ředitelství poukázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2012, čj. 2 Afs 75/2011 - 109, z něhož plyne, že posouzení otázky „(...) *zda se jedná o samostatnou stavbu či o pouhé zpevnění pozemku, a tedy jeho součást, musí vycházet i z vedlejších kritérií, jimiž je náhled na to, zda a jak o něm bylo pojednáno ve stavebním řízení, (...) na určení a účel užívání, na to, zda by byla možná samostatná dispozice se stavbou a jaký význam by pro užití pozemku mělo odstranění jeho zpevnění (...)*“. Následně finanční ředitelství zmínilo i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, čj. 5 As 62/2008-59, ve kterém „(...) *k závěru, že v daném případě rozsudek označil komunikaci za stavbu, vedlo nejen posouzení složení komunikace a hledisko možnosti oddělení od pozemku bez znehodnocení (fyzického, technického i funkčního), ale i přihlédnutí k její spojovací, dopravní funkci (...)*“. V této souvislosti odvolací správní orgán uvedl, že v daném případě, jde „(...) *o komunikaci sestávající z několika konstrukčních vrstev, přičemž odstraněním vrchní vrstvy by došlo ke zničení či podstatnému zhoršení sjízdnosti, což sám odvolatel připouští*“ a že „(...) *zpevňující vrstvy jsou oddělitelné a odlišné od pozemku pod nimi a stávají se tak samostatnými stavbami*“. Konečně, žalovaný se v tomto bodě i okrajově zmínil o funkci předmětných ploch, přičemž konstatoval, že „(...) *funkce dopravní je zachována, neboť se jedná o plochy umožňující chod společnosti, tj. jak dopravní, tak i manipulační obslužnost uvnitř areálu, přičemž funkcí dopravní je míněn dovoz a odvoz materiálu do objektu a odvoz z něho*“.

K tomu žalobkyně předně uvedla, že samotné zjištění, že určitá stavební (zpevňující) konstrukce je pevně spojena se zemí, pouze vylučuje závěr, že jde o movitou stavbu. Toto zjištění však ještě nevede k závěru, že se jedná o stavbu nemovitou, neboť je zároveň třeba posoudit, zda nejde o součást pozemku ve smyslu § 120 odst. 1 OZ. Ani skutečnost, že by bylo možné vymezit, kde končí pozemek a kde začíná zpevněný povrch, nevede sama k závěru, že daná plocha se zpevněným povrchem je samostatnou věcí ve smyslu § 118 odst.

1 OZ. Možnost vymezení zpevněného povrchu od pozemku, na němž se nachází, je sice významným, ale zjevně nikoli jediným a zcela rozhodným hlediskem pro odlišení zpevněného povrchu plochy jako součásti pozemku nebo jako samostatné věci dle § 118 odst. 1 OZ. Navíc, závěr napadených rozhodnutí o vymezitelnosti zpevněného povrchu plochy oproti pozemku se zakládá pouze na názorném výkresu struktury zpevnění, na němž je samozřejmě z důvodů názornosti zpevňující povrch zakreslen odděleně od pozemku. Je však zřejmé, že po provedení zpevňovacích prací může docházet k takovému kontaktu vrstev zpevňujícího povrchu s pozemkem, které může mít za následek ztrátu této jednoznačné vymezitelnosti zpevňujícího povrchu předmětných ploch. Pokud pak finanční ředitelství poukazovalo na to, že zpevněný povrch ploch nelze bez jeho zničení odstranit, pak je zřejmé, že toto kritérium souvisí pouze s tím, že způsob zpevnění u shora uvedených ploch (s výjimkou parkoviště pro zaměstnance, jehož povrch je zpevněn zámkovou dlažbou) asfaltovým či cementovým betonem vykazuje souvislou vrstvu. Tento způsob zpevnění však ještě nijak nevypovídá o tom, jakou funkci tyto plochy plní.

Sám odvolací správní orgán také s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, čj. 5 As 62/2008-59, uvedl, že pro posouzení, zda zpevnění pozemku představuje nemovitou stavbu jako samostatnou věc v právním smyslu nebo pouze součást pozemku, je třeba zohlednit funkci, kterou toto zpevnění plní.

V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. 9. 2009 šlo o pozemní komunikaci, jejímž účelem byla spojovací, dopravní funkce, neboť tato komunikace zajišťovala spojení na pozemky, na nichž vykonávaly svou ekonomickou činnost subjekty odlišné od vlastníka předmětných pozemků. Z uvedeného rozsudku dále vyplývá, že se jednalo o veřejně přístupné pozemní komunikace v obchodním centru. Naproti tomu je zřejmé, že zpevněné plochy v areálu žalobkyně (jakož i sám tento areál) vykazují odlišné funkce. Jak je z obsahu správního spisu zřejmé, plochy slouží především k pohybu nákladních vozidel spedičních společností, které obsluhují sklad v areálu žalobkyně, vozidel jejích dodavatelů a osobních vozidel jejích zaměstnanců po areálu, dále jako parkoviště těchto vozidel, přičemž manipulační parkoviště nákladních vozidel slouží jako prostor k vykládání, manipulaci a nakládání materiálu, včetně obsluhy nakládacích ramp, a může být krátkodobě používáno i jako odkládací plocha pro uskladnění dovezených palet, pokud skladovací plochy k tomu určené v expedičním skladu nestačí. S ohledem na tyto účely lze do jisté míry odlišit ty části pozemků určené k pohybu vozidel po areálu a části určené pro parkování a manipulaci s nákladem (případně dočasnému uskladnění palet). Žádná z těchto ploch však neslouží k zajišťování spojovací či dopravní funkce v tom smyslu, v jakém tyto funkce popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Afs 24/2008 - 63. Pokud jde o zpevněné plochy sloužící k pohybu vozidel v areálu žalobkyně, je zřejmé, že primární funkcí těchto ploch je zajistit dopravní obslužnost v rámci areálu, a to zejména pokud jde o zajištění provozu skladu, který se tam nachází, jakož i zajištění dodávek materiálu a služeb do příslušných částí areálu, to vše pro zajištění potřeb žalobkyně. Nejedná se tedy o plochy, které by byly určeny k tomu, aby zajišťovaly spojení mezi různými místy, tedy např. mezi místem sídla žalobkyně a jiným místem. Naopak, funkcí těchto ploch je zajistit obslužnost na jednom konkrétním místě, a to v areálu žalobkyně, přičemž přístup do tohoto areálu je omezen pouze pro interní potřeby žalobkyně, dodržování tohoto omezení je zabezpečeno mechanickými prostředky a vstup je přísně kontrolován. Z uvedeného vyplývá, že v případě

těchto ploch zcela absentuje dominantní funkce spojnice. Žalobkyně v té souvislosti poukázala, že právě v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2012, čj. 2 Afs 75/2011 - 109, se tento soud zabýval posouzením ploch zpevněných právě asfaltovým (živičným) povrchem, přičemž se jednalo rovněž o plochy „(...) umožňující chod samotné provozovny (výrobní a skladů), tj. jak dopravní tak i manipulační obslužnost uvnitř areálu, přičemž funkcí dopravní je míněn dovoz materiálu do objektu a odvoz z něho“. Stejně jako v případě žalobkyně tedy šlo o plochy užívané k dopravní a manipulační obslužnosti pouze pro potřeby daňového subjektu uvnitř uzavřeného výrobního areálu. Uvedeným rozsudkem přitom Nejvyšší správní soud zcela potvrdil závěry, k nimž při podrobnějším posuzování daného případu dospěl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 27. 7. 2011, čj. 31 Af 25/2010 - 76. Pro úplnost žalobkyně poukázala na to, že z rozsudků Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že způsob zpevnění posuzovaných ploch byl obdobný způsobu zpevnění uvedených ploch v areálu žalobkyně (s výjimkou parkoviště pro zaměstnance); konkrétně se v předmětných rozsudcích jednalo o živičný povrch podložený zhutnělou vrstvou makadamu. Oba soudy dospěly k závěru, že tento zpevněný povrch představoval součást pozemku, nikoli samostatnou věc v právním smyslu.

Je nereálné, s ohledem na způsob fungování výrobního areálu, aby žalobkyně se zpevněnými plochami samostatně disponovala bez současné dispozice s pozemky, na nichž se tyto plochy nacházejí. Pokud by mělo dojít ke zničení tohoto zpevňujícího povrchu nebo k jeho odstranění, je zřejmé, že předmětné pozemky by i nadále musely plnit tytéž funkce jako dnes, avšak naplňování těchto funkcí by bylo ztíženo. Zpevnění povrchu těchto ploch tedy pouze usnadňuje a zkvalitňuje plnění funkcí pozemků, na nichž se nachází.

Plocha parkoviště pro osobní automobily není zpevněna stejným způsobem jako plocha manipulačního parkoviště pro nákladní automobily. Parkoviště pro osobní automobily je zpevněno pouze zámkovou dlažbou. Dokumentace ke stavebnímu řízení předložená v rámci daňového řízení se týkala pouze zpevnění manipulačního parkoviště pro nákladní automobily. Tuto skutečnost mohl žalovaný zaznamenat při místním šetření, nicméně odlišný způsob zpevnění plochy parkoviště pro zaměstnance je patrný při pouhém pohledu do letecké mapy v internetové aplikaci www.mapy.cz. V případě zpevnění povrchu pozemku zámkovou dlažbou je přitom zcela zjevné, že se jedná o pouhé navrstvení materiálu bez pevného spojení se zemí, a nemůže tudíž jít o stavbu.

K bodu „Ad 3“ odůvodnění napadených rozhodnutí žalobkyně uvedla, že finanční ředitelství odkázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Afs 24/2008 - 63, když podstatné mělo být také to, „(...) zda je naplněna podmínka ust. § 120 odst. 1 občanského zákoníku“. V té souvislosti pak odvolací správní orgán dále uvedl, že stavby zpevněných ploch a pozemek mohou být samostatně převoditelné a jako příklad uvedl, že „v praxi jsou známy případy“ leasingu stavby výrobního areálu nebo na prodej účelové komunikace v dražbě. Následně žalovaný dospěl k závěru, že „(...) pokud je stavební provedení účelové komunikace takové, že lze jednoznačně vymezit, kde končí pozemek a kde začíná stavba, půjde o samostatnou nemovitou věc ve smyslu ust. § 119 odst. 2 občanského zákoníku“. Rovněž je odkazováno na § 7 odst. 1 a 2 zákona o pozemních komunikacích a jeho návaznost na § 7 odst. 2 a 3 ZDN, podle nichž nejsou stavby sloužící veřejné dopravě

předmětem daně ze staveb. Z toho bylo dovozeno, že „(...) *předmětem daně ze staveb jsou neveřejné účelové komunikace, vč. případných příslušenství, což je i tento případ*“.

Z uvedeného je dle žalobkyně zřejmé, že podmínka § 120 odst. 1 OZ byla v daném případě naplněna a zpevněné plochy jsou součástí pozemků, na nichž se nacházejí, neboť co do svého účelu pouze napomáhají plnění funkce těchto pozemků. Pokud finanční ředitelství poukazovalo na určité případy z praxe, kdy existuje oddělené vlastnictví pozemku a na něm se nacházející stavby, pak žalobkyně konstatovala, že není zřejmé, jaký by to mělo mít dopad na její konkrétní situaci. I kdyby takové případy v praxi existovaly, v daném případě je žalobkyně vlastníkem uvedených pozemků a jejich součástí (zpevněných ploch). Jak navíc uvedl Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 31. 8. 2011 ve věci sp.zn. 30 Af 4/2010: „*zpevněné plochy (a účelové komunikace) mohou v některých případech být stavbami, v jiných jsou součástí pozemku. Argumentace údaji z dražby zde však může mít jen pomocnou či ilustrativní (zkrátka: sekundární) povahu; to, co je pro zařazení relevantní (primární), je zevrubně probráno výše*“, přičemž tento soud zjevně referoval k hodnocení funkcí jím posuzovaných staveb.

Žalobkyně rovněž považovala za potřebné poukázat na účelovou dezinterpretaci systematiky ZDN ze strany finančního ředitelství. Z výčtu staveb, které nejsou dle § 7 odst. 2 a 3 ZDN předmětem daně ze staveb, ještě nevyplývá, že určité stavby ve stavebně právním smyslu v tomto seznamu neuvedené jsou automaticky stavbami ve smyslu § 119 odst. 2 OZ a jako takové jsou tedy předmětem daně ze staveb dle § 7 odst. 1 ZDN.

K bodu „Ad 4“ odůvodnění napadených rozhodnutí žalobkyně uvedla, že zde odvolací správní orgán referoval k novele zákona o dani z nemovitých věcí, zákonu č. 212/2011 Sb., která byla účinná od 1. 1. 2012, přičemž konstatoval, že z této nové právní úpravy vyplývá, že zpevněné plochy nejsou zdaňovány jako předmět daně z pozemků, jak uvedla žalobkyně v odvolání, ale pro tyto účely je zaveden zcela nový právní režim tzv. zpevněných ploch. Žalobkyně se k tomu vyslovila v tom smyslu, že znění § 6 odst. 2 ZDN ve znění zákona č. 212/2011 Sb. nepochybně podrobuje zpevněné plochy ve smyslu definice obsažené v § 6 odst. 5 ZDN ve znění zákona č. 212/2011 Sb. dani z pozemků. Pro zdanění těchto zpevněných ploch však stanoví zvláštní sazbu. Žalobkyně na tento legislativní vývoj v odvolání upozorňovala proto, že šlo právě o reakci zákonodárce na judikaturu zejména Nejvyššího správního soudu ve věci aplikace daně z nemovitostí (a to zvláště na rozhodnutí ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Afs 24/2008 - 63). Z hlediska předmětných zpevněných ploch spočíval rozdíl oproti právní úpravě platné a účinné do roku 2011 pouze ve výši sazby daně, nikoli v klasifikaci pozemků jako předmětu daně z pozemků.

Žalobkyně následně shrnula právní posouzení zpevněných ploch do osmi bodů, v nichž sumarizovala výše uvedené námitky.

Žalobkyně učinila součástí žaloby rovněž i námitku nezákonného postupu odvolacího správního orgánu. K tomu uvedla, že finanční ředitelství v rámci odvolacího řízení sdělilo žalobkyni své závěry ve sdělení ze dne 9. 12. 2011, čj. 8461/11-1400-401159, přičemž ve vztahu ke zpevněným plochám na pozemku p.č. 1525/49 bylo v předposlední odrážce na str. 3 konstatováno, že „*v souladu s judikaturou (např. Krajský soud v Plzni sp. zn. 30 Af*

4/2010 ze srpna 2011) dospěl odvolací orgán k názoru, že vzhledem ke svému základnímu účelu napomáhají tyto zpevňující vrstvy optimalizovat základní funkci těchto pozemků; předmětné pozemky by tedy bez tohoto zpevnění nemohly plnit svůj účel vůbec nebo jen v omezené míře či méně kvalitně“. Správní orgán pak dospěl k jednoznačnému závěru, že se „jedná (...) o součást pozemku ve smyslu ust. § 120 odst. 1 občanského zákoníku, nikoli o samostatnou stavbu, byť tato vykazuje pevný základ, a stává se tak předmětem daně z pozemků“. Finanční ředitelství sice nespécifikovalo výměru, k níž se uvedené vztahuje, nicméně s ohledem na ostatní odrážky výzvy, v nichž se vyjadřovalo ke zdanění staveb (ve stavebně právním smyslu), žalobkyně důvodně předpokládala, že se tyto závěry vztahují právě k ploše obslužné komunikace o výměře 15 975 m². Nicméně správce daně následně v napadených rozhodnutích označil plochy obslužných komunikací za stavby a podrobil je dani ze staveb (stejně jako správce daně), přičemž např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ve věci sp.zn. 30 Af 4/2011 nijak nereferoval a se závěry tohoto rozsudku se nevypořádal.

Tento postup hrubě porušil právní jistotu a legitimní očekávání, které žalobkyně nabyла tím, že jí odvolací správní orgán v průběhu odvolacího řízení sdělil své závěry, které z hlediska uplatněných odvolacích námitek představovaly částečné vyhovění odvolání. Žalobkyně s odkazem na § 5 odst. 3 a § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tvrdila, že byla v důsledku tohoto postupu zkrácena na právech vyjádřit se k závěrům finančního ředitelství, neboť neměla racionální důvod polemizovat se závěry, které (částečně) potvrzovaly její odvolací námítka, ačkoliv smyslem předmětného sdělení bylo právě umožnit žalobkyni vyjádřit se k právnímu posouzení věci. Jestliže došlo bez jakéhokoliv zdůvodnění náhle a překvapivě ke změně právního posouzení části odvolacích námitek, byl takový postup v rozporu se zásadami daňového řízení, a tedy nezákonný. Zároveň se tím potvrdilo, že závěry finančního ředitelství stran posouzení zpevněných ploch byly nesprávné a vedly k vyměření vyšší daňové povinnosti.

[III] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Finanční ředitelství v Plzni se k žalobě vyjádřilo v podání ze dne 14. 8. 2012. Odkázalo na odůvodnění napadených rozhodnutí, příp. na technickou zprávu a projektovou dokumentaci s nákresem příčných řezů parkoviště pro osobní a nákladní vozidla a komunikace areálu, ze kterých je zřejmé vrstvení materiálů tak, že je prokázán pevný základ předmětných ploch. Žalovaný dále připomněl definici nemovitosti dle § 119 odst. 2 OZ, podle kterého jsou nemovitostmi pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Z uvedené definice tak vyplývá, že za nemovitosti se považují vždy pozemky a stavby tehdy, pokud jsou splněné dvě kumulativní podmínky – existence pevného základu a jeho spojení se zemí. V té souvislosti byly finančním ředitelstvím zmíněny nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 529/05, resp. ze dne 6. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 483/01. Žalovaný též poukázal na § 7 odst. 2 a 3 zákona o pozemních komunikacích, z něhož plyne, že předmětem daně ze staveb jsou mj. neveřejné účelové komunikace, vč. příslušenství, tzn. komunikace, které slouží pouze k dopravě a přesunům materiálů uvnitř. Stran zpevnění plochy parkoviště pro osobní automobily druhostupňový správce daně vycházel z technické dokumentace, z níž je patrné zpevnění povrchu stejným způsobem, jako je u parkoviště pro nákladní automobily. Znamená to, že povrch je tvořen jednotlivými zpevňujícími vrstvami, přičemž celková tloušťka vrstvení je 590 mm. Vrstvy popsané v technické dokumentaci jsou tvořeny tak, aby odolaly zejména

účinkům přírodních vlivů dané lokality na věc a účinkům vlastního působení věci, přičemž vyplňují základovou prostorovou konstrukci geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou.

Finanční ředitelství rovněž upozornilo na definici zpevněné plochy uvedené v § 6 odst. 5 ZDN, ze které plyne, že zpevněnou plochou pozemku může být pouze pozemek evidovaný v katastru nemovitostí jako ostatní plocha nebo zastavěná plocha a nádvoří zpevněná stavbou podle stavebního zákona bez svislé nosné konstrukce s vazbou na podnikání. Za důležité rovněž považovalo upozornit na § 7 odst. 4 ZDN, z něhož plyne zamezení možnosti zdanění zpevněné plochy i jako pozemku i jako stavby. Smyslem novely bylo nikoliv stanovit jinou sazbu daně u zpevněných ploch, ale hlavně zamezit sporům v určení toho, zda se u zpevněné plochy jedná o stavbu či pozemek.

Stran námitky týkající se nezákonného postupu při seznamování žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, odvolací správní orgán uvedl, že uložil prvoinstančnímu správci daně provedení dokazování za účelem odstranění vad řízení a jeho doplnění. FÚ v Rokycanech následně dne 6. 9. 2011 provedl na adrese sídla žalobkyně místní šetření (protokol čj. 113463/11/150960400505). Se zjištěnými skutečnostmi byla žalobkyně seznámena v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu sdělením čj. 8461/11-1400-401159 a současně byla vyzvána výzvou čj. 8463/11-1400-401159 k vyjádření se k takto zjištěným skutečnostem. Ve vyjádření ze dne 16. 1. 2012 pak žalobkyně interpretovala výše zmíněné sdělení, když se vyjádřila mj. i k pozemku p.č. 1525/49. Odvolací správní orgán však s takovou interpretací nesouhlasil, k čemuž uvedl, že na základě důkazních prostředků (technická a stavební dokumentace, místní šetření) bylo zjištěno, že stavby obslužných komunikací, parkovišť pro osobní automobily i manipulační parkoviště pro nákladní automobily vybudované na p.č. 1525/49 vykazují pevný základ. Proto dospěl k závěru, že jsou stavbami, a stávají se tak i předmětem daně ze staveb. Je zřejmé a z logiky sdělení plyne, že výměra nezpevněných ploch (nikoliv účelových komunikací a parkovišť), které se nachází na pozemku p.č. 1525/49, tvoří součást pozemku a jsou zdaňovány daní z pozemků. Konkrétně, z celkové výměry 22.488 m² podléhá dani ze staveb obslužná komunikace o výměře 15.974 m², parkoviště pro osobní auta o výměře 776 m², parkoviště pro nákladní auta o výměře 2.043 m² a čerpací stanice o výměře 40 m², kompresorovna o výměře 42 m², chladírenské jednotky vody a vzduchu o výměře 22 m² a sila o výměře 20 m². Zbylá část o výměře 3.571 m² je tedy zdaněna jako nezpevněná plocha daní z pozemků. Žalovaný shrnul, že po provedeném dokazování v průběhu odvolacího řízení nedošlo ke změně právního názoru na funkci a zdanění vlastního pozemku p.č. 1525/49, nýbrž k ponížení výměry tohoto pozemku o při místním šetření nově zjištěné stavby na něm se nalézající, které byly samostatně zdaněny daní ze staveb. Sdělení čj. 8461/11-1400-401159 tak nebylo nezákonné, když žalobkyně byla v rámci odvolacího řízení seznámena se zjištěnými skutečnostmi i s jejich hodnocením při dokazování.

Žalovaný následně z procesní opatrnosti uplatnil námitku opožděného podání žaloby, neboť napadená rozhodnutí byla prvotně doručována zástupkyni žalobkyně na základě plné moci ze dne 25. 8. 2011, když i přes uložení písemnosti u příslušného provozovatele poštovních služeb a upozornění si adresát uloženou písemnost v poskytnuté desetidenní lhůtě nevyzvedl a ta se vrátila finančnímu ředitelství. V souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu je

nutno za den řádného doručení předmětných rozhodnutí považovat poslední den výše uvedené úložní lhůty, tj. 8. 3. 2012. Pokud žalobkyně podala žalobu až dne 11. 5. 2012 (jak je možno usoudit z kopie podacího razítka Krajského soudu v Plzni), učinila tak až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby stanovené § 72 odst. 1 soudního řádu správního. Na běhu výše uvedené lhůty pro podání správní žaloby nic neměnila ani skutečnost opětovného zaslání zmiňovaných rozhodnutí, neboť k opětovnému zaslání nebyl odvolací správní orgán ze zákona povinen a učinil tak pouze za účelem skutečného seznámení žalobkyně s doručovanými písemnostmi, které zástupkyně žalobkyně obdržela dne 14. 3. 2012. Z tohoto důvodu se správce daně domníval, že žaloba byla podána opožděně a měla by být odmítnuta v souladu s § 46 odst. 1 s. ř. s. Pro případ, že by krajský soud neshledal důvod pro takový procesní postup a přistoupil by k vlastnímu přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, pak bylo navrhováno žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

[IV] Replika žalobkyně

V replice ze dne 6. 9. 2012 se žalobkyně obsáhle věnovala tvrzení Finančního ředitelství v Plzni stran opožděnosti žaloby. S odkazem na příslušná ustanovení daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, čj. 1 Afs 7/2012 -22, zpochybnila opožděné podání. Ve zbylé části repliky pak žalobkyně akcentovala některé z námitek uplatněných v žalobě.

[V] Původní rozhodnutí krajského soudu, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Krajský soud v Plzni původně rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 5. 8. 2014, čj. 30 Af 19/2012-148 (dále též jen „*rozsudek krajského soudu ze dne 5. 8. 2014*“), tak, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 23. 2. 2012, čj. 865/12-1400-401159, čj. 1045/12-1400-401159, čj. 1047/12-1400-401159, čj. 1049/12-1400-401159, čj. 1062/12-1400-401159, se zrušují a věci se vrací k dalšímu řízení žalovanému. Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu ze dne 5. 8. 2014 kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 7. 2015, čj. 8 Afs 153/2014 – 49 (dále též jen „*rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2015*“), zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 5. 8. 2014 a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Kasační soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2015 shledal jako základní důvod ke zrušujícímu rozhodnutí nedostatečné posouzení včasnosti podané žaloby. K tomu mj. uvedl: „19. Pokud jde o samotnou správnost posouzení včasnosti podané žaloby, resp. možnost uplatnění fikce doručení, je třeba připomenout, že podle daňového řádu nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, na adrese pro doručování zastížen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl (§ 44 odst. 4). Nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl (§ 47 odst. 2). Doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou, nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, potvrdí doručující řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou. Jednou z obligatorních náležitostí doručanky je i podpis osoby, která předala doručovanou písemnost adresátovi nebo písemnost uložila, potvrzující správnost údajů na doručence a postupu při doručování, s uvedením jména [§ 51 odst. 1 a odst. 2 písm. i)].

20. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že jeho součástí je zásilka adresovaná zástupkyni žalobce. Tato zásilka, na níž jsou vyznačena jednací čísla žalobou napadených rozhodnutí finančního ředitelství, byla předána k poštovní přepravě dne 24. 2. 2012. Na doručence připojené k této zásilce je zaškrtnuto pole „Adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky (písemnosti) a bylo zanecháno poučení“, přičemž časový údaj, kdy byla zásilka připravena k vyzvednutí, je uveden v podobě otisku razítka ve znění „27. 2. 2012“ a doplněn otiskem razítka se jménem „A.S.“, k němuž je připojen ručně psaný znak. Na druhé straně zásilky je zaznamenáno, že zásilka byla vrácena zpět. Zaškrtnuta jsou pole „na uvedené adrese neznámý“ a „adresát nemá schránku“. Na dvou místech druhé strany zásilky se opět nachází otisk razítka s uvedením jména „A.S.“, v obou případech doplněn ručně psaným znakem.

21. Krajský soud v projednávané věci dovodil, že znak uvedený u jména doručovatelky nenaplnuje minimální požadavky na podpis, všechny údaje na doručence tím nejsou řádně vyplněny, a k doručení napadených rozhodnutí finančního ředitelství fikcí tedy nelze přihlížet. Tato argumentace krajského soudu však nemůže obstát. Předně je nutno zdůraznit, že na řádku určeném k podpisu doručovatele se rukou psaný znak nachází. Jedná se tedy o kvalitativně zcela odlišnou situaci, než kdyby se zde žádný takový znak nenacházel. Pak by nepochybně nebylo možno dospět k jinému závěru, než že daná doručenka požadavky § 51 odst. 2 daňového řádu zjevně nesplňuje. To však není případ projednávané věci, kde navíc rukou psaný znak u jména doručovatelky vykazuje známky určité podobnosti se znakem umístěným u jména téže doručovatelky na druhé straně zásilky. Sám žalobce ostatně tvrdil, že na druhé straně zásilky se podpis uvedené doručovatelky skutečně nachází. V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že pochybnosti o vizuální podobě podpisu, jeho nečitelnost či případné nejasnosti v písemném vyjádření jeho počátečního písmena nemohou bez dalšího vést ke zpochybnění podpisu osoby, která stvrzuje údaje vyplněné na doručence. Striktní výklad zvolený krajským soudem by mohl vést až k absurdním důsledkům spočívajícím v tom, že správní orgány či soudy vycházející z údajů vyznačených na doručence by namísto respektování údajů plynoucích z této veřejné listiny prováděly z úřední povinnosti odbornou grafologickou analýzu. Konkrétní vizuální podoba určitého podpisu (nejen v případě doručovatelů) je zcela nepochybně velmi silně ovlivněna místem, kde je písemnost podepisována, rychlostí podpisu, kvalitou psacího prostředku či podkladu, na němž se písemnost při podepisování nachází, a řadou dalších subjektivních i objektivních okolností. Je ostatně zcela přirozené, že podpis určité osoby nebude vždy identický. Smyslem podpisu je určitým autentickým projevem stvrdit, že osoba, jejíž jméno je uvedeno na podepisované listině, skutečně tuto listinu vyhotovila či s ní souhlasí. Nelze samozřejmě tvrdit, že podpis je jen formální záležitostí a postačí jeho uvedení v podobě jakéhokoliv znaku, který není třeba dále jakkoliv zkoumat. Tak tomu jistě není, a to zvláště tehdy, pokud příslušný právní předpis ve vztahu k určité listině (v projednávané věci daňový řád v případě doručenky) výslovně považuje podpis za obligatorní náležitost takové písemnosti. Ke zpochybnění podpisu stvrzujícího určitou písemnost však lze přistoupit pouze tehdy, pokud jsou k němu dány určité konkrétní indicie (např. tvrzení účastníků podepřené důkazními návrhy, zcela zjevný rozdíl mezi podpisem totožné osoby na posuzované listině a jiných listinách apod.).

22. Jediná indicie, ze které v projednávané věci vycházel krajský soud při zpochybnění podpisu doručovatelky, spočívala v tom, že počáteční písmeno v podpisu na doručence neodpovídá počátečnímu písmenu jména ani příjemní doručovatelky, o jejíž podpis se má jednat. Jak plyne z výše již uvedeného, takovou indicii však pro zpochybnění podpisu nelze

považovat za dostatečnou. Krajský soud tedy pochybil, pokud toliko s odkazem na citované důvody dospěl k závěru, že k doručence se zaznamenaným uložením zásilky obsahující žalobou napadená rozhodnutí finančního ředitelství nelze přihlížet. Nejvyšší správní soud se současně ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že odkaz krajského soudu na rozsudek zdejšího soudu čj. 1 Afs 7/2012 - 22 byl v projednávané věci nepřipadný. Předně se citovaný rozsudek zabýval podpisem jako náležitostí daňového přiznání, jehož význam je z povahy věci jiný, než podpis osoby stvrzující údaje na doručence. Především je ale třeba upozornit na to, že v citovaném rozsudku zdejší soud vyslovil, že „nepochybuje o tom, že shluk cca 15 vertikálně vedených čar, jejichž výška činí měřeno od nejvyššího k nejnižšímu bodu cca 15,5 cm a které ani vzdáleně nepřipomínají žádné z písmen latinské abecedy, nelze považovat za podpis zástupce stěžovatele.... Kolonka pro umístění vlastnoručního podpisu daňového poplatníka (či osoby oprávněné k podpisu) ohraničená souvislou čarou ve tvaru obdélníku měří na výšku cca 1,1 cm. Údajný podpis ... překračuje její rozměr čtrnáctkrát, zasahuje též do části vyhrazené pro záznam správce daně, a znemožňuje tak odpovědnému pracovníkovi správce daně podepsat se do kolonky vztahující se k záznamu o vyměření daně. Ve správním spisu je pomocí kopií přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008 doloženo, že stěžovatel i jeho zástupce konstantně používají jiný podpis, který se naprosto zásadně liší od shluku vertikálních čar uvedeného na daňovém přiznání za rok 2009. V těchto podpisech jsou obsažena písmena vyskytující se ve jménu a příjmení stěžovatele a jeho zástupce, podpis zástupce je vždy doplněn o otisk razítka daňového poradce“. Z citovaného rozsudku plyne, že v uvedené věci tedy zcela zjevně byla oproti věci nyní projednávané dána řada indicí zpochybňujících sporný podpis (zejm. lze upozornit na zcela nestandardní podobu a rozměry „podpisu“ či jeho diametrální odlišnost od podpisu užívaného totožným subjektem v předchozích zdaňovacích obdobích pokud jde o formu i vizuální podobu).

23. I kdyby se nicméně v projednávané věci Nejvyšší správní soud ztotožnil s krajským soudem v tom, že podoba podpisu doručovatelky na posuzované doručence je dostatečnou indicí ke zpochybnění jejího podpisu, nebylo přípustné jen s takto učiněným odkazem uzavřít, že v důsledku této pochybnosti nelze vůbec z předložené doručenky vycházet. Zde je třeba připomenout, že doručenka je veřejnou listinou (§ 51 odst. 1 daňového řádu) a obvyklým prostředkem, prostřednictvím něhož správce daně prokazuje doručení vlastních písemností [srov. § 92 odst. 5 písm. a) téhož zákona]. V obecné rovině to znamená, že každý údaj, který je zde uveden, je nutno považovat za pravdivý, pokud není prokázán opak (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 1. 2009, sp. zn. 21 Cdo 658/2008). Přestože žalobce zpochybňoval doručení žalobou napadených rozhodnutí vícero tvrzeními doplněnými i důkazními návrhy (srov. repliku k vyjádření stěžovatele k podané žalobě), krajský soud se jimi vůbec nezabýval a pouze uzavřel, že z předložené doručenky nelze vycházet s ohledem na podobu podpisu doručovatelky. Přestože ve věci krajský soud rozhodoval až po ústním jednání, nad rámec správního spisu žádné důkazy týkající se sporného doručení žalobou napadených rozhodnutí finančního ředitelství neprovedl. I kdyby tedy zdejší soud shledal jako správnou úvahu krajského soudu týkající se pochybností o podpisu doručovatelky, nemohl by obstát postup krajského soudu, který k tomuto údaji plynoucímu z veřejné listiny odmítl přihlížet, aniž by zohlednil další údaje z doručenky plynoucí či se zabýval tvrzeními a důkazy prokazujícími opak. Jinak řečeno, aby mohly shora citované úvahy krajského soudu obstát, musel by soud postavit najisto, zda ručně psaný znak u jména doručovatelky je či není jejím podpisem, případně hodnotit podobu podpisu v souhrnu s dalšími zjištěnými okolnostmi

či údaji z doručení plynoucími (srov. § 51 odst. 3 daňového řádu). Pouhé pochybnosti o vizuální podobě prvního písmena sporného podpisu jsou v tomto ohledu nedostatečné.“

[VI] Nové rozhodnutí krajského soudu

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Krajský soud proto opětovně zaměřil pozornost na doručování napadených rozhodnutí, a to ve vztahu k námitce žalované strany o opožděnosti žaloby.

Soud z předloženého spisového materiálu zjistil, že společnost žalobkyně udělila dne 25. 8. 2011 plnou moc P.H., kterou ji zplnomocnila k jednání při správě daní v neomezeném rozsahu se všemi správci daně. Obsahem této plné moci je rovněž text tohoto znění: *Adresa pro doručování zmocněnci na sídle společnosti: Prowell s. r. o., Arbesova 1003/III, 337 01 Rokycany*. Napadená rozhodnutí však byla prvotně zaslána na adresu: „P.H., ..“.

Je nepochybné, že Finanční ředitelství v Plzni neuvedlo adresu, na níž doručovalo napadená rozhodnutí, přesně podle údajů v plné moci. To, jak byla adresa vypsána, totiž ukazovalo na jediné – na uvedené adrese má bydlet fyzická osoba P.H. To však bylo v rozporu se skutečným stavem věci, čemuž odpovídal další „osud“ zasílaných písemností. Obálka s napadenými rozhodnutími byla dle vypsání údajů uložena a připravena k vyzvednutí dne 27. 2. 2012. Protože zásilka nebyla zástupkyní žalobkyně vyzvednuta, vrátila se dne 12. 3. 2012 Finančnímu ředitelství v Plzni s tím, že jako důvody vrácení byly označeny varianty „Na uvedené adrese neznámý“ a „Jiný důvod – adresát nemá schránku“. Postup České pošty, s. p., byl logický – P.H. na adrese ..., nebydlela, byla na ni proto neznámá a nemohla tam mít ani svoji schránku.

Podle § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu, správce daně prokazuje oznámení vlastních písemností.

Soud po posouzení údajů na obálce, v níž se napadená rozhodnutí vrátila finančnímu ředitelství, nepřítakal jeho tvrzení o fikci doručení ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Nedbalý postup finančního ředitelství, které při prvním doručování uvedlo adresu pro doručování tak, že z ní nebylo patrné, že napadená rozhodnutí mají být doručena do rukou P.H. v souvislosti s jejím působením ve společnosti žalobkyně (což jednoznačně vyplývalo z údajů v plné moci), nelze klást k tíži žalobkyně. Ostatně, součástí správního spisu je i listina ze dne 16. 3. 2012, v níž Finanční ředitelství v Plzni oznamuje Finančnímu úřadu v Rokycanech, že **napadená rozhodnutí byla doručena [až] dne 14. 3. 2012 a tímto dnem i nabyla právní moci**. Bylo to tedy Finanční ředitelství v Plzni, kdo samo učinilo nesporným až pozdější datum doručení napadených rozhodnutí. Dnem soudem respektovaného doručení napadených rozhodnutí žalobkyni proto byl 14. březen 2012. Protože žaloba byla dána k poštovní přepravě dne 10. 5. 2012, byla ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. („Žalobu lze podat do dvou měsíců poté,

kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou“) podána včas. Z tohoto důvodu pak soud neprovedl žalobkyní navržený důkaz svědeckou výpovědí P.H., protože by to bylo, vzhledem k závěrům učiněným soudem, zjevně nadbytečné.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 28. 7. 2015 nikterak nezabýval meritem věci souzené krajským soudem, tedy otázkou zdanění, soud připojuje příslušnou část odůvodnění tak, jak byla uvedena v jeho původním rozhodnutí, tedy rozsudku ze dne 5. 8. 2014.

V daném případě bylo mezi účastníky sporné to, zda předmětné zpevněné plochy jsou stavbami (a tudíž podléhají dani ze staveb), nebo součástmi pozemků (a tudíž podléhají dani z pozemků). Žalobkyně formulovala dvě základní žalobní námitky – první z nich je koncipována jako obsáhlá polemika s odůvodněním napadených rozhodnutí zpochybňující (vlastní argumentací a argumentací prostřednictvím rozsudků Nejvyššího správního soudu) závěr finančního ředitelství, že zpevněné plochy jsou stavbami, druhá pak zpochybňuje zákonnost postupu finančního ředitelství ve věci jeho sdělení ze dne 9. 12. 2011, čj. 8461/11-1400-401159 (a následujících kroků).

Rozhodování soudu o žalobě bylo determinováno zákonnými a judikatorními mantinely.

Předně, soudy ve správním soudnictví poskytují ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným soudním řádem správním a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak s. ř. s. stanoví.

Podle § 7 odst. 1 ZDN, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2011, předmětem daně ze staveb jsou na území České republiky *a)* stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu, *b)* stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané, *c)* stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle dříve vydaných právních předpisů dokončené, *d)* byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen „byty“), *e)* nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí (dále jen „samostatné nebytové prostory“).

Pro úplnost je třeba dále poukázat na § 7 odst. 2 ZDN, podle jehož znění účinného od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2011 nebyly předmětem daně mj. stavby sloužící veřejné dopravě, jimiž se podle odst. 3 téhož ustanovení rozumějí stavby dálnic, silnic, místních komunikací, veřejných účelových komunikací, letecké stavby, stavby drah a na dráze, stavby vodních cest a přístavů, pokud užívání stavby k veřejné dopravě vyplývá z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, nebo z dříve vydaných rozhodnutí o užívání stavby.

Zákon o dani z nemovitostí v rozhodné době ze zdanění staveb tedy vylučoval pouze stavby sloužící veřejné dopravě. Komunikace obecně vyloučeny nebyly. Zdaněním zpevněných ploch či účelových komunikací se tehdy zákon výslovně nezabýval; až účinností novely zákona o dani z nemovitostí č. 212/2011 Sb., nejsou zpevněné plochy předmětem daně ze staveb (§ 7 odst. 4) a podléhají zvláštnímu zdanění. Přitom důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že změnou dojde k odstranění výkladových nejasností při stanovení předmětu daně a odstraní se komplikované prokazování, zda je zpevněná plocha pozemku samostatnou věcí nebo zda se jedná o součást pozemku.

Zdejší soud pokládá za příhodné shrnout vývoj názorů soudní praxe, které mají blízko nebo se přímo týkají sporné (a dlužno dodat, že v konkrétních případech často velmi složité) problematiky.

Ústavní soud dospěl zejména k těmto závěrům: „*Ustanovení § 120 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého „stavba není součástí pozemku“, nutno interpretovat v návaznosti na odstavec 1, tudíž stavba není součástí pozemku tehdy, jestliže jde o stavbu, která je věcí nemovitou nebo jestliže jde o stavbu, která je věcí movitou, a která není funkčně nebo fyzicky spojena s pozemkem a lze ji od něho oddělit, aniž by došlo k znehodnocení pozemku. Meliorační zařízení, umístěná pod povrchem pozemku, tedy nejsou stavbou ve smyslu § 120 odst. 2 občanského zákoníku, nýbrž součástí pozemku dle § 120 odst. 1 občanského zákoníku.*“ [nálezn ze dne 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93], „*Základní otázkou je tedy v daném případě posouzení povahy parkoviště na pozemku, jehož vydání se stěžovatelky domáhají. V tomto směru nelze pominout závěry, vyslovené ve věci vedené pod sp. zn. 2 Cdon 1414/97 Nejvyšším soudem ČR, jemuž v systému obecného soudnictví náleží sjednocování výkladu zákonů a jiných obecně závazných právních předpisů. Nejvyšší soud ve zmíněném rozhodnutí vyslovil jako soud dovolací právní názor, který Ústavní soud sdílí, podle něhož řeší-li restituční zákon vztahy majetkoprávní, které jsou svou povahou vztahy občanskoprávní, pak pojem „stavba“ v něm uvedený je třeba vykládat staticky jako jedinečný výsledek určité stavební činnosti. Parkoviště, představované pozemkem, jehož povrch byl zpracován zpevněním povrchu za účelem parkování automobilů, není proto podle tohoto názoru z hlediska občanskoprávního stavbou a samotná skutečnost zpracování povrchu pozemku několika vrstvami stavebního materiálu tak nebrání, aby byl takový pozemek vydán. V nyní posuzovaném případě se na předmětném pozemku nachází, jak vyplývá z vyjádření příslušného stavebního úřadu, zpevněná asfaltová plocha - parkoviště. Toto parkoviště však z hlediska občanskoprávního nemá povahu stavby, a tento důvod tedy nemůže být překážkou vydání pozemku ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. c) zákona o půdě.*“ [nálezn ze dne 17. 4. 2002, sp. zn. IV. ÚS 42/01], „*Je notorií, že stavba je nemovitostí pouze tehdy, je-li spojena se zemí pevným základem (§ 119 odst. 2 občanského zákoníku). Jde-li o stavbu spojenou se zemí pevným základem či nikoliv je třeba vždy posoudit podle okolností konkrétního případu. Přitom „spojení se zemí pevným základem“ je možno stručně charakterizovat tak, že 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.*“ [nálezn ze dne 6. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS

483/01], „Pojmem stavba ve smyslu § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, se rozumí stavba jako nemovitá věc ve smyslu občanského zákoníku. Zákon o dani z nemovitostí užívá pojem „stavba“ ve významu občanskoprávním. Pro tento význam hovoří jednak systematika zákona o dani z nemovitostí. Podle jeho § 1 upravuje tento zákon daň z nemovitosti, kterou tvoří daň z pozemků a daň ze staveb. Pojem stavby je zde jednoznačně spjat s pojmem nemovitosti, tedy věci nemovité. Které věci jsou věci nemovité vymezuje občanský zákoník. Toto rozdělení daně z pozemku také odpovídá rozdělení nemovitostí podle § 119 odst. 2 občanského zákoníku. Při interpretaci pojmu „stavba“ podle zákona o dani z nemovitosti je dále třeba zohlednit i určení poplatníků daně ze staveb podle § 8 uvedeného zákona. Poplatníkem daně je podle tohoto ustanovení zásadně vlastník stavby. Vlastnické právo, které je institutem práva občanského, se však může vztahovat jen na věci v právním smyslu, které vymezuje, byť nikoli výslovně, občanský zákoník. Má-li být poplatníkem daně ze staveb vlastník stavby, musí být stavba způsobilým předmětem vlastnického práva. Je proto nezbytné, aby byla věcí v právním smyslu. I toto zákonné určení poplatníka daně proto svědčí ve prospěch názoru, že stavbou ve smyslu zákona o dani z nemovitosti se rozumí nemovitá stavba ve smyslu občanskoprávním.“ [náleze ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, kterým byl zrušen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2005, čj. 4 Afs 29/2003-76] a „Pojmem stavba ve smyslu § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, se rozumí stavba jako nemovitá věc ve smyslu občanského zákoníku. Sama skutečnost, že bylo na stavbu vydáno kolaudační rozhodnutí, nedostačuje k závěru, že se jedná o stavbu, která je předmětem daně ze staveb. Vždy je zapotřebí zkoumat, zda se jedná o nemovitou stavbu ve smyslu občanskoprávním.“ [náleze ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 529/05, kterým byl zrušen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2005, čj. 4 Afs 23/2003-78].

Ve správním soudnictví se v minulosti vyskytly rozmanité názory.

V roce 2007 ovšem došel Nejvyšší správní soud k tomuto závěru: „O stavbu podléhající dani z nemovitostí podle § 7 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, se jedná tehdy, pokud jsou současně splněny dvě podmínky: jedná se o stavbu ve smyslu občanského práva a bylo na ni vydáno kolaudační rozhodnutí.“ [rozsudek ze dne 1. 3. 2007, čj. 2 Afs 125/2005-40, publikovaný pod č. 1662/2008 Sb. NSS].

V následujícím roce se však Nejvyšší správní soud zabýval uvedenou záležitostí s využitím řady poznatků. Jednalo se o rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Afs 24/2008-63 (publikovaný pod č. 1752/2009 Sb. NSS), v němž byly vyjeveny následující závěry: „(...) Ani samotné zjištění pevného spojení dané stavební konstrukce se zemí ovšem ještě nemůže vést bez dalšího k závěru, že se jedná o nemovitou stavbu, toto zjištění pouze vylučuje, že by se v daném případě jednalo o stavbu movitou (jak by tomu mohlo v určitých případech být při pouhém položení panelů na zemský povrch), pořád však ještě nebyla zodpovězena otázka, zda se nejedná toliko o součást daného pozemku [v daném případě se na pozemcích žalobce nachází zpevněná betonová plocha o výměře 1367 m²]. I součást věci totiž občanský zákoník definuje v § 120 odst. 1 jako „vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila“, i zde se tedy předpokládá pevné spojení, ovšem nikoliv s jinou věcí, ale s věcí hlavní, které je posuzovaný „kus vnějšího světa“ součástí. I zde tedy judikatura a doktrína vychází z toho, že součást věci nemůže být oddělena, aniž by se tím hlavní věc znehodnotila. Podle § 120 občanského zákoníku je kladen důraz na znehodnocení

hlavní věci, nikoli na znehodnocení její oddělené části. Neoddělitelnost přitom není jen fyzická či technická, ale i funkční. Znehodnocením věci je třeba rozumět funkční újmu, kdy hlavní věc již nemůže sloužit původnímu účelu, přičemž v důsledku této újmy již není věc hlavní schopna sloužit svému původnímu účelu buď vůbec, anebo z velké části kvalitně. (...) Rozhodující pro určení, zda se jedná o stavbu spojenou se zemí pevným základem, či o součást pozemku, tedy nemůže být pouze hledisko, zda lze danou stavební konstrukci oddělit od země, ale především, zda je naplněna první část hypotézy § 120 odst. 1 občanského zákoníku, tedy, zda jde o součást pozemku, která k pozemku (jakožto věci hlavní) podle jeho povahy náleží, či nikoliv. Toto konstatování nezpochybňuje ani dikce § 120 odst. 2 občanského zákoníku, podle něhož stavba není součástí pozemku. Dané ustanovení, které bylo do občanského zákoníku vloženo novelou č. 509/1991 Sb., pouze potvrzuje koncepci, na níž byl stávající občanský zákoník založen i před účinností této novely a která vychází z popření zásady superficies solo cedit. Ani toto ustanovení však nemá na mysli jakékoli stavební dílo ve smyslu stavebně právním, ale právě takovou stavbu, kterou lze považovat z hlediska její funkce a vztahu k pozemku, na němž se nachází, za samostatnou věc, přičemž takovému případnému závěru nebrání samotná skutečnost, že je daná stavba s pozemkem pevně spojena. Obdobně vykládá citované ustanovení také Ústavní soud v nálezu ze dne 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93 (...). Konstantní judikatura tudíž nevylučuje, aby za součást pozemků byly považovány nejen např. trvalé porosty (které samozřejmě nevznikly stavební činností), ale za určitých okolností i některé drobné stavby (ve smyslu stavebně právním). Jak konstatoval Nejvyšší soud ve svém rozsudku ze dne 28. 1. 1998, sp. zn. 3 Cdon 1305/96 (publikovaný v časopise Soudní rozhledy č. 8/1998), „ve všech případech (např. u drobných staveb) však nelze stanovit jednoznačné hledisko pro určení, kdy půjde o samostatnou věc, a kdy o součást pozemku. Bude vždy třeba zvažovat, zda stavba může být samostatným předmětem práv a povinností, a to s přihlédnutím ke všem okolnostem věci“. Jako rozhodující se v daném případě tedy jeví posouzení prvního ze dvou kritérií, která stanoví § 120 odst. 1 občanského zákoníku pro to, aby mohlo být zpracování povrchu pozemku považováno za součást pozemku, na němž se nachází. Je proto třeba posoudit, zda předmětná betonová plocha k danému pozemku dle jeho povahy náleží. Nejvyšší soud k této otázce ve svém rozsudku ze dne 12. 11. 2003, sp. zn. 29 Odo 97/2003, konstatoval, že „první kritérium představuje spíše subjektivní rovinu, neboť ,to, co k věci podle její povahy náleží‘, se určuje do značné míry podle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci. Míra sounáležitosti se pak posuzuje prostřednictvím povahy té věci, která je považována za věc podstatnější, určující a tedy, ve vztahu více věcí, za věc tzv. hlavní. Zákonný text touto obecnou úpravou dává prostor k individuálnímu posouzení, jaké vlastnosti věc hlavní vykazuje, aby odtud bylo možno odvíjet úvahy, zda jiná relativně samostatná věc k ní ,patří‘ natolik neodmyslitelně, že nemůže již být považována za věc odlišnou“. V takto vymezeném rámci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že předmětná betonová plocha je součástí pozemku parc. č. 2942/21, na němž se nachází. Je totiž třeba vzít v úvahu, že předmětný pozemek žalobce užívá pro svou potřebu ke skladování zboží a parkování automobilů (tedy jako jakousi odkládací plochu). Jak již bylo řečeno, zpevněnou betonovou plochu naopak není možné posoudit ani jako účelovou komunikaci dle § 2 odst. 2 písm. d) a § 7 zákona o pozemních komunikacích. U všech druhů komunikací je totiž rozhodující funkce „spojovací“, dopravní. Předmětný pozemek však neslouží k dopravě či přepravě, nemá funkci spojnice mezi různými místy. Jeho základní účel spočívá v tom, aby byl využíván jako odkládací plocha. Přitom zpevnění předmětnou betonovou vrstvou napomáhá tuto jeho funkci optimalizovat.

Mohl by ji plnit i bez této úpravy, avšak na nižší úrovni, méně kvalitně. Pozemní komunikace má obvykle dominantní význam sama o sobě, neboť plní funkci dopravní cesty a při jejím založení (nejde-li pouze o zpevnění povrchu pozemků, které byly jako veřejná cesta užívány od nepaměti) jsou teprve pro její trasu formou územního plánování a následně územním rozhodnutím určovány vhodné pozemky. V daném případě je naopak třeba za hlavní věc sloužící danému účelu (tedy jako odkládací plocha) považovat samotný pozemek, přičemž jeho vybetonování je pouhou úpravou jeho povrchu, která plnění této dominantní funkce pozemku podporuje a vylepšuje. Jedná se tedy o součást daného pozemku ve smyslu § 120 odst. 1 občanského zákoníku, nikoliv o samostatnou stavbu spojenou se zemí pevným základem, tedy o nemovitost dle § 119 odst. 2 občanského zákoníku, z níž by bylo možné vyměřit daň ze staveb podle zákona o dani z nemovitostí.“.

Za zmínku pak jistě stojí i názory konstatované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, čj. 5 As 62/2009-59 (publikovaný pod č. 2200/2011 Sb. NSS): „Pro posouzení otázky, zda je účelová komunikace (§ 7 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích) stavbou spojenou se zemí pevným základem, tj. samostatnou nemovitou věcí, nebo zda je součástí pozemku, na němž se nachází, jsou rozhodná stejná hlediska jako v případě jiných pozemních komunikací. Pokud je stavební provedení účelové komunikace takové, že lze jednoznačně vymezit, kde končí pozemek a začíná stavba, a pokud zároveň nelze stavební provedení účelové komunikace odstranit bez jejího zničení či zásadního zhoršení její sjízdnosti či schůdnosti, půjde o samostatnou nemovitou věc ve smyslu § 119 odst. 2 občanského zákoníku, která je samostatným předmětem právních vztahů.“.

Na půdorysu předestřených tezí pak soud o jednotlivých námitkách uvážil následovně.

K charakteru pozemků, které správci daně učinili předmětem zdanění jako stavby, plyne ze spisu, že v průběhu daňové kontroly zajistil správce daně následující listiny:

- 1) stavební povolení vydané Městským úřadem v Rokycanech dne 11. 8. 2005, čj. Stav. 2534/2005, povolující žalobkyni stavbu „Objízdna komunikace v areálu společnosti PROWELL s.r.o. Rokycany“ na pozemcích: pozemkové parcely 1525/1, 1525/37, 1525/49 v k. ú. Rokycany.
- 2) stavební povolení vydané Městským úřadem v Rokycanech dne 13. 7. 2001, čj. Stav. 2084/2001, povolující žalobkyni stavbu „Výrobní na vlnitou lepenku – Rokycany včetně napojení na inženýrské sítě a komunikaci“ mj. na pozemku p.č. 1525/37 v k. ú. Rokycany. V popisu stavby je mj. uvedeno, že stavba bude rovněž obsahovat parkoviště pro personál a návštěvy a dvě parkovací stání pro osoby zdravotně postižené, odstavná stání pro kamiony a napojení na stávající komunikaci.
- 3) kolaudační rozhodnutí ze dne 28. 4. 2003, čj. Stav. 530/2003, kterým bylo povoleno mj. užívání části stavby parkovací prostory pro osobní a nákladní automobily, obslužná komunikace včetně přístupových chodníků na pozemku č. 1525/49 v k. ú. Rokycany.

Dá se tedy uzavřít, že předmětné zpevněné plochy v tomto směru naplňovaly požadavky § 7 odst. 1 ZDN, bez ohledu na to, že se jistě nejednalo o „hlavní stavby“ ve smyslu vydaných stavebních a kolaudačních rozhodnutí.

Avšak ani sama skutečnost, že bylo na stavbu vydáno kolaudační rozhodnutí, nepostačuje k závěru, že se jedná o stavbu, která je předmětem daně ze staveb. Vždy je zapotřebí zkoumat, zda se jedná o nemovitou stavbu ve smyslu občanskoprávním (viz výše nález Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 529/05).

Soud dále obrátil pozornost na způsob využití (funkci) předmětných zpevněných ploch.

Zatímco ve dvou případech se jednalo o parkoviště (jednak pro osobní automobily, jednak pro automobily nákladní soužící též jako prostor k vykládání, manipulaci a nakládání materiálu, příp. i jako odkládací plocha pro uskladnění dovezených palet), ve zbylých případech se jednalo o plochy, které i žalobkyně označila jako „komunikace“ (obslužná, objízdná). S tímto rozlišením se ztotožnil i odvolací správní orgán.

Podle § 2 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích je pozemní komunikace dopravní cesta určená k užití silničními a jinými vozidly a chodci, včetně pevných zařízení nutných pro zajištění tohoto užití a jeho bezpečnosti.

Podle § 2 odst. 2 zákona o pozemních komunikacích se pozemní komunikace dělí na tyto kategorie: *a) dálnice, b) silnice, c) místní komunikace, d) účelová komunikace.*

Jak je uvedeno výše, podle § 7 odst. 2 ZDN nebyly předmětem daně mj. stavby sloužící veřejné dopravě, jimiž se podle odst. 3 téhož ustanovení rozumějí stavby dálnic, silnic, místních komunikací a veřejných účelových komunikací.

Vzhledem k tomu, že zpevněné plochy označené jako obslužná i objízdná komunikace se nacházely v uzavřeném areálu žalobkyně, sloužily k její potřebě (převážně dané výrobní činností v areálu) a nebyly přístupné veřejně, ale v rozsahu a způsobem, který vlastník (= žalobkyně) stanovil, dá se konstatovat, že tyto zpevněné plochy naplnily parametry dané § 7 odst. 2 věty první a druhé zákona o pozemních komunikacích (*= Účelovou komunikací je i pozemní komunikace v uzavřeném prostoru nebo objektu, která slouží potřebě vlastníka nebo provozovatele uzavřeného prostoru nebo objektu. Tato účelová komunikace není přístupná veřejně, ale v rozsahu a způsobem, který stanoví vlastník nebo provozovatel uzavřeného prostoru nebo objektu.*). Jednalo se tedy o neveřejné účelové komunikace (což tvrdí i žalobkyně a v kontextu rozhodnutí i odvolací správní orgán na str. 10 napadených rozhodnutí), na které se nevztahovala výjimka ze zdanění plynoucí z § 7 odst. 2 ve spojení s § 7 odst. 3 ZDN. A není přitom významné, že tyto plochy jsou určeny k zajištění obslužnosti na jednom konkrétním místě a nikoliv k zajištění spojení např. mezi místem sídla žalobkyně a jiným místem. I u těchto komunikací lze jistě konstatovat jejich spojovací, dopravní funkci, byť by to bylo pouze uvnitř areálu žalobkyně mezi jednotlivými objekty tam se nacházejícími.

Zároveň by však bylo chybné bez dalšího uzavřít, že by taková komunikace dani podléhala, aniž by bylo nadále zkoumáno, zda je stavbou spojenou se zemí pevným základem, tj. samostatnou nemovitou věcí, nebo zda je součástí pozemku, na němž se nachází (témuž zkoumání pak bylo jistě nutné podrobit i další zpevněné plochy označované jako parkoviště).

Pro určení (v obecné rovině), zda předmětné zpevněné plochy podléhaly dani ze staveb podle zákona o dani z nemovitých věcí, bylo tedy rozhodující jednak to, zda dané stavební konstrukce bylo možné oddělit od země, ale také to, zda se jednalo o součásti pozemků, které k pozemkům (jakožto k věcem hlavním) podle jejich povahy náležely, či nikoliv (první podmínka § 120 odst. 1 občanského zákoníku). Znamenalo to tedy zabývat se zejména tím, v čem spočíval základní účel předmětných pozemků, zda zpevňující vrstvy napomáhaly jejich základní funkci optimalizovat či nikoliv a zda by předmětné pozemky mohly svůj základní účel plnit i bez těchto úprav (byť na nižší úrovni, méně kvalitně) či nikoliv.

Soud dospěl k závěru, že výše nastíněné podmínky byly naplněny v případě ploch označených jako komunikace (objízdná, obslužná), resp., správci daně obou stupňů takové zdanění přesvědčivě odůvodnili. U zpevněných ploch označených jako parkoviště však k preciznímu zdůvodnění jejich zdanění jako staveb nedošlo.

Stran **komunikací** je z rozhodnutí patrné, čím byly tvořeny, včetně tloušťky jednotlivých vrstev [k tomu srov. např. text napadených rozhodnutí na str. 8 dole: „(...) Stavby účelových komunikací (...) jsou tvořeny (odspodu) štěrkodrtí (200 mm), cementovou stabilizací (160 mm), infiltračním asfaltovým postřikem (1,5 kg/m²), obalovaným kamenivem (100 mm), spojovacím postřikem PSA (0,3kg/m²), hrubým asfaltovým betonem (90 mm), spojovacím postřikem PSA (0,3kg/m²) a asfaltovým středně zrným betonem (40 mm) - celková tloušťka vrstvení materiálů je 590 mm. Tím je prokázán pevný základ předmětných staveb zpevněných ploch, přičemž jejich spojení se zemí je zřejmé. (...)“], ve spojení se stavební technickou dokumentací je zřejmé jejich „ohraničení“ od ostatních ploch, akcentace spojovací, dopravní funkce i jejich konstrukční samostatnost [k tomu srov. např. text napadených rozhodnutí na str. 9 nahoře: „(...) Jelikož se jedná o komunikace sestávající z několika konstrukčních vrstev, jsou samostatně funkčně oddělitelné a odlišné od pozemku pod nimi. (...)“]. Lze tedy uzavřít, že ve světle výše uvedených zákonných a judikatorních požadavků bylo zdanění předmětných pozemků označených jako obslužné či objízdné komunikace daní ze staveb správné, správci daně tento svůj závěr podrobně a logicky odůvodnili a k jejich postupu proto nebylo v tomto případě ze strany soudu připomínek. Námitky uplatněné žalobkyní ve vztahu ke zdanění komunikací nebyly tedy důvodné.

V případě **parkovišť** však tomu tak nebylo.

Jistě správně byl popsán způsob zpevnění těchto ploch [k tomu srov. např. rovněž text napadených rozhodnutí na str. 8 dole: „(...) Stavby (...) parkovišť pro nákladní i osobní automobily jsou tvořeny (odspodu) štěrkodrtí (200 mm), cementovou stabilizací (160 mm), infiltračním asfaltovým postřikem (1,5 kg/m²), obalovaným kamenivem (100 mm), spojovacím postřikem PSA (0,3kg/m²), hrubým asfaltovým betonem (90 mm), spojovacím postřikem PSA (0,3kg/m²) a asfaltovým středně zrným betonem (40 mm) - celková tloušťka vrstvení materiálů je 590 mm. Tím je prokázán pevný základ předmětných staveb zpevněných ploch, přičemž jejich spojení se zemí je zřejmé. (...)“], rovněž tak, ve spojení se stavební dokumentací, je zřejmé jejich „ohraničení“ od ostatních ploch.

Nejvyšší správní soud ve výše (částečně) citovaném rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 5 Afs 24/2008 - 63, jasně odlišil plochy pro skladování zboží a parkování automobilů od komunikací, u nichž právě akcentoval dopravní a spojovací funkci. I v duchu tohoto názoru je zřejmé, že základní účel parkovišť a odkládacích ploch spočívá v tom, aby byly využívány jako odkládací plocha *sui generis*, když její zpevnění napomáhá tuto funkci optimalizovat. V jím posuzované věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „(...) v daném případě je naopak třeba za hlavní věc sloužící danému účelu (tedy jako odkládací plocha) považovat samotný pozemek, přičemž jeho vybetonování je pouhou úpravou jeho povrchu, která plnění této dominantní funkce pozemku podporuje a vylepšuje. Jedná se tedy o součást daného pozemku ve smyslu § 120 odst. 1 občanského zákoníku, nikoliv o samostatnou stavbu spojenou se zemí pevným základem, tedy o nemovitost dle § 119 odst. 2 občanského zákoníku, z níž by bylo možné vyměřit daň ze staveb podle zákona o dani z nemovitostí. (...)“. Byť zdejší soud nezná detaily věci rozhodované Nejvyšším správním soudem, dá se předpokládat, že i v onom případě bylo zpevnění „odkládací plochy“ realizováno vrstvením, nikoliv přímou aplikací betonu na zeminu.

Zdejší soud spatřuje problém věci vedené pod sp.zn. 30Af 19/2012 v unifikovaném hodnocení všech zpevněných ploch ze strany správců daně. Jejich pohled nereflektoval zásadní rozdíly mezi způsobem využití těchto ploch (v některých částech odůvodnění lze vysledovat jednotné označení „komunikace“ pro všechny plochy). Parkoviště však nemá funkci spojovací a dopravní (ve smyslu plochy sloužící k dopravě), je svým způsobem plochou určenou pro odkládání a nelze ho posuzovat parametry aplikovanými na spojovací plochy primárně určené k dopravě, tedy komunikace. Jenže právě tak postupovali v souzené věci správci daně obou stupňů. Nezabývali se seznatelně tím, zda v případě parkovišť nešlo jen o onu úpravu povrchu pozemku, která plnění této dominantní funkce pozemku podporuje a vylepšuje, pouze bez dalšího konstatovali, že tomu tak není. To však bylo, vzhledem k výše uvedenému, pro určení typu daně z nemovitostí zásadní. Nezbylo tedy, než v tomto směru přitakat námitkám žalobkyně a uzavřít, že napadená rozhodnutí ve vztahu ke zdanění parkovišť trpí v popsáném rozsahu nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Pro úplnost se soud vyslovuje i k tvrzení žalobkyně o způsobu zpevnění parkoviště pro osobní automobily zámkovou dlažbou. Toto tvrzení soud našel až v žalobě, v odvolání a jeho doplnění nebylo uplatněno, zmínka o ní (dlažbě) není ani v protokolu o místním šetření ze dne ze dne 6. 9. 2011. Tam je o pozemku zpevněném zámkovou dlažbou psáno v bodu „ad e)“, nacházel se na p.č. 1535/37 a byl daněn daní z pozemků. Nadto, na poslední straně protokolu je uvedeno, že poplatník (= žalobkyně) potvrzuje souhlas předložené dokumentace se skutečností a že stavby byly provedeny v souladu s ní. Toto prohlášení se týká všech předložených důkazů, včetně technické zprávy a výpočtu ploch pro parkoviště a zpevněných ploch na p.č. 1525/49. Obdobný závěr je konstatován ve sdělení k odvolacímu řízení ze dne 9. 12. 2011. A jak je uvedeno výše, dle technické dokumentace bylo i zpevnění parkoviště pro osobní automobily provedeno vrstvením realizovaným způsobem a materiály popsány v napadených rozhodnutích (viz výše), tedy nikoliv pouze zámkovou dlažbou.

Stran námitky žalobkyně týkající se obsahu sdělení ze dne 9. 12. 2011, čj. 8461/11-1400-401159, soud připouští, že obsah předposlední odrážky na str. 3 tohoto sdělení je přinejmenším zavádějící a dává prostor pro předpoklad, že se závěry tam vyjevené vztahují

právě k ploše obslužné komunikace nacházející se na tomto pozemku. S čím ale nelze souhlasit je názor, že tím došlo k hrubému porušení právní jistoty žalobkyně a zkrácení jejích práv spočívající ve ztrátě možnosti vyjádřit se k závěrům žalovaného, neboť za takových okolností žalobkyně neměla racionální důvod polemizovat se závěry finančního ředitelství.

Podstatné totiž bylo, že žalobkyně námitku týkající se způsobu zdanění komunikace nacházející se na pozemku p.č. 1525/49 uplatnila v odvolání, jakožto reakci na právní závěr prvoinstančního správního orgánu. Tedy, finanční ředitelství tuto námitku znalo a byl povinnou se s ní vypořádat v napadených rozhodnutích. Pokud by druhoinstanční správce daně v rámci odvolacího řízení sdělil žalobkyni informace stran zpevněných ploch na pozemku p.č. 1525/49 tak, jako to učinil sdělení ze dne 9. 12. 2011, čj. 8461/11-1400-401159, za situace, kdy by bylo na tuto komunikaci nazíráno v platebních výměrech jako na předmět daně z pozemků, bylo by možné názoru žalobkyně obsaženému v žalobě přisvědčit. Žalobkyně by totiž svůj názor na způsob zdanění v odvolání logicky nerozporovala (neměla by k tomu totiž důvod, korespondoval by s jejím názorem) a v rámci odvolacího řízení by se ze sdělení ze dne 9. 12. 2011, čj. 8461/11-1400-401159, o změně nazírání správce daně nedozvěděla. V dané věci však k takové situaci nedošlo – žalobkyně námitku uplatnila v odvolání a pro její soudní obranu bylo rozhodující, jak se s ní žalovaný vypořádal v napadených rozhodnutích, nikoliv onom sdělení. Tato žalobní námitka proto nebyla důvodná.

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že závěry Finančního ředitelství v Plzni prezentované v napadených rozhodnutích stran zdanění zpevněných ploch – parkovišť pro osobní a nákladní automobily byly nedostatečně odůvodněné. **Žaloba byla proto shledána důvodnou a soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí pro vady řízení. Současně soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věci se vracejí k dalšímu řízení žalovanému.** V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Soud na závěr doplňuje, že při jednání neprovedl důkazy navržené žalobkyní, a to důkaz mapou č. 1 a 2 se zvýrazněním pozemků par. č. 1526/49 a par. č. 1525/37 a současně ortofotomapou uvedených pozemků; kopií žádosti ze dne 20. 7. 2005 o povolení stavby; a kopií rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2011, čj. 31Af 25/2010 - 76. Tento postup zdůvodňuje tím, že provedení těchto důkazů by bylo, vzhledem k důvodům, které soud vedly ke zrušení napadených rozhodnutí, zjevně nadbytečné.

[VI] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před krajským i kasačním soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byla úspěšná žalobkyně (mezitímní úspěch žalovaného v řízení o kasační stížnosti nemá z tohoto pohledu, vzhledem k následnému opětovnému zrušení napadených rozhodnutí, význam).

Žalobkyni byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši **31.456,- Kč**.

Stran řízení před krajským soudem se náhrada skládá **a)** ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **15.000,- Kč**, a dále **b)** z odměny zástupce žalobkyně za celkem tři úkony právní služby poskytnuté po 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení; účast na jednání soudu dne 5. 8. 2014 trvající 2,5 hodiny, když ve smyslu § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu náleží mimosmluvní odměna za účast při úkonu správního nebo jiného orgánu, **účast na jednání před soudem** nebo jiným orgánem, **a to za každé započaté dvě hodiny**] ohodnocený částkou 3.100,- Kč/úkon, tj. celkem **9.300,- Kč**. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, celkem tak **900,- Kč**, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“). Protože žalobkyně byla zastoupena zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **2.142,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Stran řízení před kasačním soudem se náhrada skládá z odměny zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby poskytnuté po 1. 1. 2013 (písemné vyjádření ke kasační stížnosti) ohodnocený částkou **3.100,- Kč/úkon**. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby po **300,- Kč/úkon**. Protože žalobkyně byla zastoupena zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **714,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

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

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

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

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

V Plzni dne 29. ledna 2016

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Michaela Karásková