



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., ve věci žalobkyně **H. R, s.r.o.**, zastoupené společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., se sídlem Jungmannova 31, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 6. 2012, č. j. 3108/12-1400-200796, 3109/12-1400-200796, 3110/12-1400-200796 a 3111/12-1400-200796,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 14. 6. 2012, č. j. 3108/12-1400-200796, 3109/12-1400-200796, 3110/12-1400-200796 a 3111/12-1400-200796, a platební výměry Finančního úřadu Praha-západ ze dne 23. 8. 2004, č. j. 162941/04/060961/1466, č. j. 138646/04/060961/1466, č. j. 138641/04/060961/ 1466 a č. j. 138631/04/060961/1466 se z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen ve lhůtě 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 35.800,- Kč.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se čtyřmi žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanými na poštu dne 14. 8. 2012, domáhá zrušení shora uvedených rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „napadená rozhodnutí“), jimiž byly na základě odvolání žalobkyně v její neprospěch změněny tři dodatečné platební výměry Finančního úřadu Praha-západ (dále jen „finanční úřad“) ze dne 23. 8. 2004, č. j. 138646/04/060961/1466, č. j. 138641/04/060961/1466 a č. j. 138631/04/060961/1466 a potvrzen platební výměr finančního úřadu ze dne 23. 8. 2004, č. j. 162941/04/060961/1466. Platebními výměry finanční úřad žalobkyni doměřil daň z nemovitostí za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003 a 2004 v celkové výši 2.156.043,- Kč. Odvolací orgán pak doměřenou daň z nemovitostí za roky 2002 až 2004 ještě dále navýšil o celkem 435.629,- Kč. S ohledem na totožnou argumentaci a shodu v osobách účastníků soud věci spojil ke společnému řízení.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze. Pokud se dále v textu hovoří o žalovaném, rozumí se jím ve vztahu k okolnostem nastalým před 1. 1. 2013 Finanční ředitelství v Praze.

Sporným předmětem zdanění daní ze staveb bylo několik skladových hal v logistickém areálu ve vlastnictví žalobkyně, o nichž byla žalobkyně přesvědčena, že mají povahu staveb sloužících pro dopravu, resp. pro průmysl, jež podléhají sazbě daně 5,- Kč/m² ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) bodu 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění zákona č. 65/2000 Sb. (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“), zatímco finanční úřad i odvolací orgán zastávaly názor, že tyto stavby mají být zdaněny jako stavby sloužící pro ostatní podnikatelskou činnost sazbou 10,- Kč/m².

V průběhu předchozího řízení již dvakrát rozhodoval tehdy místně příslušný Městský soud v Praze, který předchozí rozhodnutí žalovaného opakovaně zrušil, vždy z důvodu jejich nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Žalobkyně po rekapitulaci předchozího řízení uvedla, že mezi oběma stranami je nesporný skutkový stav, že předmětné nemovitosti byly zkolaudovány jako haly skladového areálu Rudná I – III a že byly v předmětných zdaňovacích obdobích pronajímány dalším podnikatelským subjektům. Tyto haly sloužily ke krátkodobému skladování, proclení, přebalování (rozdělení a přípravě pro další expedici) a následné distribuci zboží, tj. logistice. Stavby byly v katastru nemovitostí zapsány jako průmyslové objekty.

Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, že žalovaný opírá napadená rozhodnutí primárně o kolaudační rozhodnutí vydaná stavebním úřadem a vychází z názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011-84, že je vázán kolaudačními rozhodnutími jako rozhodnutími o předběžné otázce. V judikátem řešené věci bylo podle žalobkyně předmětem sporu posouzení, k jakému účelu (bydlení či podnikání) je stavba určena. V případě žalobkyně však podnikatelský účel je nesporný a spor je veden o to, k jakému z v zákoně vyjmenovaných podnikatelských účelů zdaňované stavby slouží. Proto nelze citovaný judikát v této věci aplikovat. Žalobkyně dále poukázala na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 As 39/2007-80, publikovaný pod č. 1706/2008 Sb. NSS, který uzavírá, že stavební povolení a kolaudační rozhodnutí stanovují

pouze to, k jakému účelu mají být stavby užívány z hledisek stavebně technických, bezpečnostních, urbanistických a ekologických. Nemají však vazbu na určení podnikatelské činnosti, která bude v určitém objektu provozována, což je hledisko, na základě něž jsou stavby v § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí tříděny. Pro určení sazby je tak rozhodující to, jakému odvětví stavba slouží. Nelze také vycházet pouze z pojmenování stavby v rozhodnutích stavebního úřadu (nota bene volně stanovovaného projektantem stavby), neboť stavby se shodným stavebněprávním účelem mohou sloužit různým podnikatelským účelům. V této souvislosti žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 36/2008-68, publikovaný pod č. 2214/2011 Sb. NSS, v němž byly jako stavby sloužící pro vodní hospodářství kvalifikovány i stavby garáží, dílen, skladů, montovaných hal či administrativních budov. Byly-li zdaňované stavby zkolaudovány jako skladovací haly tvořící součást skladového areálu, nelze ze skutečnosti, že tento typ stavby není výslovně v ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí zmíněn, dovozovat, že se automaticky jedná o stavbu sloužící pro ostatní podnikatelskou činnost.

S odkazem na důvodovou zprávu k zákonu o dani z nemovitostí žalobkyně podotýká, že zákon při rozlišování staveb vychází z jejich společenského a hospodářského určení, kdy při stanovení staveb se vychází též z možné výnosnosti staveb. Vzhledem k tomu že zákon užitě pojmy nedefinuje, žalobkyně pojem doprava vykládá za použití definice obsažené v § 2 odst. 1 zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o silniční dopravě“) jako „souhrn činností, jimiž se zajišťuje přeprava osob (linková osobní doprava, kyvadlová doprava, příležitostná osobní doprava, taxislužba), zvířat a věcí (nákladní doprava) vozidly, jakož i přemísťování vozidel samých po dálnicích, silnicích, místních komunikacích a veřejně přístupných účelových komunikacích a volném terénu.“ Protože se doprava realizuje pomocí dopravních prostředků, mají podle žalobkyně stavby pro dopravu pouze doplňkovou funkci, a to buď v podobě staveb, na nichž se doprava uskutečňuje (ty podle § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí dani nepodléhají), nebo staveb pomocného charakteru. Právě k poslední kategorii pomocných staveb podle žalobkyně předmětné skladové haly patří, neboť jsou funkčně spojené se zajištěním přepravy zboží a nepředstavují pouze tradiční úložiště zboží, ale provádí se v nich také řada logistických činností navazujících na dopravu – manipulace se zbožím, jeho odbavení a dočasné skladování. Žalovaný podle žalobkyně přehlíží skutečnost, že bez těchto vedlejších a pomocných činností by byla přeprava nákladů v podstatě nerealizovatelná. Pokud jsou posouzena příslušná kolaudační rozhodnutí podle jejich obsahu ve vzájemných souvislostech, musel by žalovaný zjistit, že v jednotlivých halách logistického areálu je umístěn celní úřad, myčka, lakovna, sklad olejů, oddělení logistiky, nabíjárna, dílna, distribuční a výrobní zóna, kancelář expedice a distribuce, přípravná zakázek a všechny jsou vybaveny nakládacími rampami pro možnost odbavení kamionů přímo v dotčených prostorech, a to nikoliv pro komfort nájemců, nýbrž proto, aby budovy areálu mohly řádně sloužit svému účelu. V halách se také nachází sociální zařízení, šatny, odpočinková a denní místnost pro řidiče kamionů, přičemž pokud žalovaný tvrdí, že jde pouze o důsledek hygienických a pracovněprávních předpisů, neuvědomuje si, že jde o právním řádem uznanou reflexi provázanosti provozu areálu s prováděním dopravy, neboť právě proto jsou tyto povinnosti ukládány provozovateli skladu a nikoliv dopravci jako zaměstnavateli řidičů. Podpůrně žalobkyně poukazuje též na odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (dále jen „OKEČ“), která (byť není pro účastníky závazná) skladování podřazuje pod kategorii vedlejších a pomocných činností v dopravě, resp. od 1. 1. 2008 používanou statistickou klasifikaci ekonomických činností (CZ NACE), která skladování zařazuje do sekce „H. Doprava a skladování“.

Na rozdíl od rozhodnutí vydaných v prvním stupni, která byla založena pouze na nesprávném právním posouzení, žalovaný při dalším zvýšení doměřované daně za zdaňovací

období let 2002 až 2004 v důsledku změny zařazení hal č. 14 a 15 abstrahoval podle žalobkyně i od skutkového stavu. Pokud by totiž byl akceptován právní pohled žalovaného, musely by haly být posouzeny jako stavby pro průmysl, neboť výrokem kolaudačních rozhodnutí byly schváleny k užívání (a následně též používány) pro účely montáže, zkoušení a balení osobních počítačů. Zbýlé ve výroku kolaudačního rozhodnutí jmenované činnosti (příjem součástek, expedice počítačů, šatny, umývárna, jídelna) jsou pouze podpůrné povahy a bez výroby počítačů by neměly opodstatnění. Haly č. 14 a 15 tak měly být zdaněny jako stavby pro průmysl podle § 11 odst. 1 písm. d) bod 2 zákona o dani z nemovitostí. Žalobkyně s ohledem na uvedené navrhovala rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Domnívá se, že skutková a právní situace odpovídá plně okolnostem, z nichž vycházel rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011-87, a že je třeba vycházet z kolaudačních rozhodnutí na zdaňované stavby. Kolaudační rozhodnutí byla vydávána na základě žádosti žalobkyně. Pokud požádala o kolaudaci skladových hal, nemůže nyní tvrdit, že jde o garáže, nádraží, opravny vozidel nebo jiné stavby pro dopravu v dopravním areálu, natož když tyto stavby pronajímá. Situace není srovnatelná se skutkovými okolnostmi rozsudku NSS ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 36/2008-68 (2214/2011 Sb. NSS), už jen proto, že žalobkyně nemá v obchodním rejstříku jako předmět podnikání zapsáno provozování dopravy. Navíc, pokud jde o haly č. 14 a 15, musela by žalobkyně v případě konzistentního přístupu v duchu posledně zmiňovaného judikátu tvrdit, že jde také o stavby pro dopravu v areálu sloužícím dopravě, i když slouží pro průmysl. Žalobkyně podle žalovaného interpretuje dikci § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí mylně. Opomíjí totiž fakt, že podle § 8 zákona o dani z nemovitostí se posuzuje charakter nemovitosti pouze u vlastníka stavby. Protože žalovaná má v obchodním rejstříku zapsán jako předmět činnosti pronájem nemovitostí a protože pronájem nemovitostí nelze podřadit pod bod 1 ani 2 ustanovení § 11 odst. 1 písm. d), je namístě jej zdanit podle bodu 3, což žalovaný učinil.

V průběhu nařízeného jednání žalobkyně zopakovala žalobní argumentaci, vytkla žalovanému opomenutí řádně se seznámit se skutečným stavem využití zdaňovaných nemovitostí, označila jeho závěry o tom, že logistický areál neslouží dopravě, za absurdní a s ohledem na to navrhla, aby soud napadená rozhodnutí zrušil, a to včetně rozhodnutí vydaných v prvním stupni. Žalovaný plně setrval na svém stanovisku obsaženém ve vyjádření k žalobě a v odůvodnění napadených rozhodnutí.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podávala přiznání k dani z nemovitostí za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2004, kde zařadila stavby, které jsou předmětem napadeného doměření daně jako stavby pro podnikatelskou činnost sloužící pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku, ostatní zemědělskou výrobu (kód N) dle § 11 odst. 1 písm. d) bod 2 zákona o dani z nemovitostí a použila při výpočtu daně sazbu 5,- Kč za m². Za zdaňovací období roku 2003 byla žalobkyni vyměřena daň z nemovitostí platebním výměrem finančního úřadu ze dne 21. 3. 2003, č. j. 51216/03/060961/1466, pravděpodobně podle § 13a odst. 3 zákona o dani z nemovitostí, tj. v situaci, kdy žalobkyně nebyla povinna přiznání podat, neboť nedošlo na její straně ke změně okolností rozhodných pro vyměření daně. I zde byly dle všeho předmětné stavby zaříděny pod kód N a zdaněny sazbou 5,- Kč za m².

Dne 3. 6. 2004 zahájil finanční úřad u žalobkyně daňovou kontrolu daně z nemovitostí za zdaňovací období let 2001 až 2004. V poznámkách finančního úřadu z kontroly prováděné na místě samém dne 17. 6. 2004 se uvádí, že ve vzorové hale užívané společností S. (ze srovnání ručního nákresu v poznámkách a situačního výkresu skladového areálu plyne, že šlo o halu č. 5 či o halu č. 11) tvoří méně než ½ haly kanceláře a zázemí pro zaměstnance, hala je převážně užívána pro skladování. Ostatní haly (neprohliženy) mají mít shodné využití i poměr

podlahových ploch. Výjimkou jsou haly sloužící výrobě počítačů. V aktivně využívané hale (zjevně hala č. 14) je menší část plochy (cca 1/6) vymezena pro zázemí zaměstnanců a větší část (cca 5/6) slouží pásové výrobě – kompletaci PC a skladu PC a dílů. Druhá z hal (č. 15) s identickou dispozicí byla aktuálně bez využití, využívá se pouze při větší zakázce, nicméně je výrobcí trvale pronajata bez přerušení.

Obsahem správního spisu jsou dále kolaudační rozhodnutí, popř. i stavební povolení ke všem stavbám, jejichž zdanění je předmětem sporu. V jejich výrokové části jsou všechny haly označovány jako „skladový areál – hala č. X“ nebo jako „skladová hala č. X“, v rámci popisu jsou však zmíněny i místnosti pro řidiče apod., jichž se dovolává žalobkyně. Kolaudační rozhodnutí na haly č. 14 a 15 pak uvádí, že sekce 2 halové části (mezi osami sloupů č. 6 až 10) o ploše 4.000 m² (tj. cca 37 % plochy halové části) slouží montáži, zkoušení a balení osobních počítačů, zbylé dvě sekce halové části pak slouží příjmu a skladování počítačových komponent a skladování a expedici osobních počítačů. V dalších dvou nadzemních podlažích jsou zejména kanceláře, jídelna a šatny s umývárny. Ve spise se dále nachází i souhrnná technická zpráva z 15. 1. 1996, v níž se mj. uvádí, že většina hal bude sloužit skladování zboží a že se jedná o skladovací areál, který slouží ke krátkodobému uložení dovezeného materiálu, jeho proclení, rozdělení a připravení pro další expedici.

V návaznosti na to byla vypracována zpráva o daňové kontrole ze dne 5. 8. 2004, v níž správce daně zařadil některé stavby (haly č. 2, 3a, 3b, 5, 6, 7, 10 a 13) do staveb pro ostatní podnikatelskou činnost podle § 11 odst. 1 písm. d) bod 3 zákona o dani z nemovitostí se sazbou vyšší, tj. 10,- Kč za m². Dodatečné vyměření daně odůvodnil tím, že žalobkyně chybně zařadila pronajímané skladové haly pro účely určení sazby daně z nemovitostí. Protože převažující druh činnosti představuje skladování, přebalování a následná distribuce (tj. logistika), musí být stavby zaříděny pod kód O jako ostatní podnikatelská činnost se sazbou 10,- Kč/m². Ve vztahu k halám č. 14 a 15 bylo zjištěno, že k 1. 1. 2002 a 1. 1. 2003 v nich probíhala kompletace výpočetní techniky a její následná distribuce, tj. průmyslová výroba, a v důsledku toho bylo akceptováno jejich zařazení pod kód N a daňová sazba 5,- Kč za m². Protože však byla výroba v hale č. 15 v roce 2003 ukončena, finanční úřad ji k 1. 1. 2004 přeřadil do kódu O a sazby 10,- Kč/m²; u haly č. 14 k žádným změnám nedošlo. Na základě výsledků této kontroly následovalo vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 23. 8. 2004, č. j. 162941/04/060961/1466, č. j. 138646/04/060961/1466, č. j. 138631/04/06096/1466 a č. j. 138646/04/060961/1466, kterými finanční úřad dodatečně vyměřil žalobkyni daň z nemovitostí.

Žalobkyně se proti těmto platebním výměrům odvolala a požadovala zrušení platebních výměrů pro rozpor se zákonem a provedení výkladu ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí za pomoci dalších právních předpisů s tím, že předmětné stavby jsou užívány jako logistický areál. Poukazovala na zápis staveb v katastru nemovitostí jako průmyslových objektů a domáhala se jejich zařazení jako staveb sloužících pro průmysl, přičemž rozhodnutí katastrálního úřadu považovala za závazné i pro správce daně. Ve vztahu k ukončení činnosti nájemce v hale č. 15 a jejímu zařazení ve zdaňovacím období roku 2004 dovozovala, že samotné neužívání stavby nemůže vést ke změně sazby daně z nemovitostí, neboť ke změně využití by mohlo dojít pouze po rekolaudaci stavby. Navíc se žalobkyně o ukončení výroby v hale č. 15 od jinak i nadále řádně platícího nájemce údajně nedozvěděla a proto by je tak jako tak nemohla promítnout do daňového přiznání.

Ve správním spise je dále založen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 11. 2011, č. j. 6 Ca 335/2008-48, kterým byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2008, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně. Soud se však meritem věci nezabýval a rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení spočívající v tom, že žalovaný řádně nevysvětlil, proč nepovažoval zdaňované stavby právě za stavby sloužící pro dopravu, resp. pro vedlejší a

pomocné činnosti v dopravě. Z odůvodnění rozsudku dále soud zjistil, že Městský soud v Praze již předtím svými rozsudky ze dne 14. 2. 2008, sp. zn. 6 Ca 117/2006, 6 Ca 118/2006, 6 Ca 119/2006 a 6 Ca 120/2006, zrušil předcházející odvolací rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2006, a to opět bez meritorního posouzení jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný se zabýval pouze tím, proč zdaňované stavby nemohly sloužit průmyslu, avšak neuvedl, proč stavby podle něj neslouží ani jiným účelům uvedeným v § 11 odst. 1 písm. d) bod 2 zákona o dani z nemovitostí.

Dne 29. 3. 2012 žalovaný písemně seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, přičemž uvedl i skutkové a právní úvahy, jimiž se při svém rozhodování hodlá řídit. Dne 30. 4. 2012 na to žalobkyně reagovala obdobnou argumentací jako v žalobě opírající se zejména o odůvodnění rozsudku NSS ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 36/2008-68, a z něj plynoucí potřebu posoudit skutečné využití budov v areálu, dále o nutnost zohlednit celý obsah kolaudačních rozhodnutí a konečně o závěr, že skladování je třeba považovat za vedlejší a pomocnou činnost pro nákladní dopravu.

Následně žalovaný vydal dne 14. 6. 2012 nyní napadená rozhodnutí, jimiž odvolání žalobkyně opětovně zamítl (zdaňovací období roku 2001), resp. nově změnil v neprospěch žalobkyně (zdaňovací období let 2002 až 2004). Napadená rozhodnutí se zakládají zčásti na shodné argumentaci jako vyjádření žalovaného k podané žalobě, tj. vycházejí s odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011-84, ze závaznosti kolaudačních rozhodnutí pro správce daně jako rozhodnutí vydaných o předběžné otázce a z toho, že výrokem kolaudačních rozhodnutí byly stavby schváleny k užívání jako skladové haly. Žalovaný dále odmítá argumentaci označením staveb v katastru nemovitostí tím, že údaj o druhu nemovitosti je podle katastrálních předpisů pouze informativní a nezávazný. Stejně tak není pro správce daně závazná ani statistická klasifikace činností OKEČ. Stavby podle žalovaného nemohou sloužit dopravě ani průmyslu nebo jiným daňově preferovaným účelům právě proto, že byly zkolaudovány jako skladovací haly. Z tvrzení žalobce o druhu využití staveb správce daně vycházet nemůže, neboť je žalobce nepodložil příslušnými rozhodnutími o rekolaudaci staveb na stavby pro dopravu. Pokud podle kolaudačních rozhodnutí stavby obsahují i místnosti pro řidiče, popř. i myčku, lakovnu, nabíjárnu apod., jde pouze o důsledek hygienických, pracovněprávních a obdobných požadavků, popř. o úpravy zvyšující komfort užívání staveb z pohledu nájemců. Pokud jde o haly sloužící výrobě počítačů, samotná montáž, zkoušení a balení počítačů se děje pouze na 1/9 podlahové plochy v sekci 2, zbytek slouží jiným účelům. Sekce 1 slouží příjmu a skladování komponent osobních počítačů, sekce 3 skladování a expedici osobních počítačů a ve zbývajících dvou nadzemních podlažích se nachází kancelářské vestavby. Nelze se tedy opřít ani o § 11 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí. Navíc i v případě těchto hal se správce daně nemůže odchýlit od pravomocných kolaudačních rozhodnutí stavebního úřadu, jež i tyto haly zkolaudovaly jako skladovací haly.

Soud poté, co ověřil, že žaloby byly podány včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobami vymezeném rozsahu napadená rozhodnutí. Vyšel přitom ze zjištění, že předchozí rozsudky vydané v této věci Městským soudem se věcí samou nezabývaly, neboť předchozí rozhodnutí žalovaného rušila pouze z procesních důvodů. Při posouzení merita věci tak Krajský soud v Praze není předchozími rozhodnutími limitován.

Důvodová zpráva k návrhu zákona o dani z nemovitostí k § 11 uváděla, že sazby daně vycházejí ze společenského a hospodářského určení staveb. Rozdíl mezi jednotlivými sazbami daně u staveb pro podnikatelskou činnost vychází z odlišných podmínek a charakteru odvětví podnikatelských činností. Například stavby zemědělské prvovýroby zabírají větší zastavěnou

plochu na rozdíl od staveb hotelů či peněžních ústavů, které mají menší zastavěnou plochu. Při stanovení sazeb se též vychází z možné výnosnosti staveb.

Podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí účinném v období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2006 *základní sazba daně činí u staveb pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných, na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, ¹⁷⁾ pro podnikatelskou činnost,*

1. sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,

2. sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 5 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy,

3. sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy.

Poznámka pod čarou č. 17 směřuje k zákonu č. 50/1976 Sb., ve znění zákona č. 103/1990 Sb. a zákona č. 262/1992 Sb., tj. k tehdejšímu stavebnímu zákonu.

Ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí bylo upraveno novelou provedenou zákonem č. 65/2000 Sb. Před nabytím účinnosti této novely, tj. do 31. 12. 2000, ustanovení znělo takto *“základní sazba daně u jednotlivých staveb činí u staveb pro podnikatelskou činnost*

1. u staveb sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, staveb pro lesní a vodní hospodářství 1 Kč za 1 m² zastavěné plochy,

2. u staveb sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 5 Kč za 1 m² zastavěné plochy,

3. u staveb sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost 10 Kč za 1 m² zastavěné plochy“.

Zákonem č. 65/2000 Sb. bylo do zákona o dani z nemovitostí především zavedeno zdanění bytových a nebytových jednotek, přičemž stavby, v nichž byly jednotky vymezeny, přestaly být zdaňovány. Jinak se zdaňování staveb v principu neměnilo. Důvodová zpráva k provedené změně ustanovení § 11 zákona o dani z nemovitostí uváděla, že se pouze jedná o „*legislativně technickou úpravu v návaznosti na rozšíření předmětu daně ze staveb o byty a samostatné nebytové prostory a o rozšíření ustanovení § 11 o sazby daně pro byty a samostatné nebytové prostory, které je provedeno v souladu s výší sazeb pro obytné domy, garáže a stavby pro podnikatelskou činnost tak, aby byla zachována objektivní daňová spravedlnost, neboť i doposud byly stavby takto zdaňovány.*“

Návětí § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí bylo dále pozměněno s účinností od 1. 1. 2007 zákonem č. 186/2006 Sb., takže napříště znělo následovně: *“základní sazba daně u staveb užívaných pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných, ¹⁷⁾ pro podnikatelskou činnost,*“, přičemž poznámka pod čarou č. 17 změněna nebyla. Změna byla učiněna na základě poslanecké iniciativy a její potřeba byla odůvodněna jen změnou terminologie nového stavebního zákona přijatého pod č. 183/2006 Sb.

Podle § 11 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí dále platilo, že u staveb a samostatných nebytových prostorů uvedených v § 11 odst. 1 písm. d), které slouží více účelům, se použije základní sazba daně odpovídající podnikatelské činnosti, jíž slouží převažující část podlahové plochy nadzemní části stavby nebo upravené podlahové plochy samostatného nebytového prostoru a při stejném poměru podlahových ploch připadajících na jednotlivé činnosti se

použije vyšší příslušná sazba. Pokud je ve stavbách uvedených v § 11 odst. 1 písm. a), b), c) a e) provozována podnikatelská činnost na převažující části podlahové plochy nadzemních částí staveb, použije se sazba daně podle § 11 odst. 1 písm. d). Pokud je v bytech nebo samostatných nebytových prostorech uvedených v § 11 odst. 1 písm. c) a f) provozována podnikatelská činnost na převažující části upravené podlahové plochy, použije se sazba daně podle § 11 odst. 1 písm. d).

Podle § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí jsou předmětem daně ze staveb stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí ¹⁷⁾ nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané a nebo podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů dokončené, byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí ^{17a)} (dále jen "byty") nebo nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí ^{17a)} (dále jen "samostatné nebytové prostory").

Část ustanovení hovořící o bytech a nebytových prostorech byla do zákona vložena teprve novelou provedenou zákonem č. 65/2000 Sb. s účinností od 1. 1. 2001.

Konečně § 13 zákona o dani z nemovitostí stanoví, že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a že ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží, a § 13b zákona o dani z nemovitostí uvádí, že se daň z nemovitosti vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována.

Právní úpravu obsaženou v ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí považuje soud za formulačně nedokonalou. S ohledem na legislativní vývoj, který návětí tohoto ustanovení prodělalo a současně i s ohledem na jeho formulaci lze dovodit, že odkaz na rozhodnutí příslušného stavebního úřadu včetně poznámky pod čarou se vztahuje pouze k samostatným nebytovým prostorům, ne však již ke stavbám. Plyne to zřetelně ze skutečnosti, že logické celky spojené spojkou „a“ v návětí *„základní sazba daně činí u staveb pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů užívaných, na základě rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, ¹⁷⁾ pro podnikatelskou činnost“* obстоjí zcela samostatně. Pokud by se odkaz na rozhodnutí stavebního úřadu měl vztahovat vedle nebytových prostor též na stavby, bylo by slovní spojení „pro podnikatelskou činnost“ v případě staveb v textu zákona nesmyslně zdvojeno. Totéž platí i pro úpravu účinnou od roku 2007. Z důvodových zpráv k novelizacím ustanovení § 11 zákona o dani z nemovitostí také žádným způsobem neplyne, že by záměrem zákonodárce bylo měnit koncepci zdanění staveb v tom směru, že by se nově mělo vycházet z obsahu kolaudačních rozhodnutí. Právní úprava účinná do konce roku 2000 přitom žalovaným zdůrazňovaný odkaz na rozhodnutí vydaná podle stavebního zákona neobsahovala.

Odkaz na stavební zákon byl původně obsažen jen v souvislosti se zmíněným kolaudačním rozhodnutím v ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí, který vymezuje předmět daně z nemovitostí. Stavby podléhající dani z nemovitostí však nejsou definovány pouze prostřednictvím toho, že na ně bylo vydáno kolaudační rozhodnutí podle stavebního zákona. Z textu vymezení naopak plyne, že existence kolaudačního rozhodnutí není v tomto směru nezbytná a je zmíněna pouze jako typická okolnost, která má za následek vznik daňové povinnosti. Ve skutečnosti však zákonodárce zjevně směřuje k tomu, aby byly zdaněny veškeré stavby, jež jsou reálně využívány, bez ohledu na skutečnost, zda prošly formálním kolaudačním řízením. Předmětem daně jsou totiž nejen „stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí ¹⁷⁾“, ale také „stavby kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané“ a konečně i „stavby podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů

dokončené“. Ke vzniku daňové povinnosti tudíž mohlo dojít i tam, kde kolaudační rozhodnutí vůbec nebylo vydáno.

Za těchto okolností proto soud dospívá k závěru, že v případě zdanění staveb sloužících pro podnikání je pro jejich rozlišení z hlediska daňových sazeb vymezených v jednotlivých bodech § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí rozhodující to, pro jaké činnosti fakticky slouží (srov. úvodní slova každého z bodů 1 až 3: „sloužících pro“). Takový závěr přitom odpovídá celkové koncepci zákona dané vymezením předmětu daně bez ohledu na vydání kolaudačního rozhodnutí v § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí a také zcela původním (a dle všeho dosud přetrvávajícím) záměrem zákonodárce, který při přijímání zákona o dani z nemovitostí hodlal sazbu daně odlišovat podle předpokládané výnosnosti užívání staveb, nikoliv podle toho, jak byly zkolaudovány. Ostatně, pokud by pro sazební zařazení zdaňované stavby bylo stěžejní právě kolaudační rozhodnutí, vyvstával by zásadní problém při sazebním zařazení staveb, jež v době svého zřízení vydání kolaudačního rozhodnutí nevyžadovaly, a také staveb, které jsou užívány, přestože k jejich kolaudaci nedošlo. Konečně by pak takový přístup finančních úřadů stejně neumožňoval jednoznačně stavbu sazebně zařadit, neboť jak správně žalobkyně poznamenává, stavba zkolaudovaná jako garáž může stejně dobře sloužit pro parkování traktoru pro zemědělské či lesní práce (sazební zařazení pod bod 1), jako i pro parkování stavebních strojů (sazební zařazení pod bod 2) nebo pro parkování vozidla sloužícího jako pojízdná prodejna (sazební zařazení pod bod 3). Nelze pominout ani fakt, že výklad preferující sazební zařazování staveb podle formálních kritérií nabourává obecně uznávanou zásadu materiální pravdy vyjádřenou pro daňové řízení v § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném k 31. 12. 2010, resp. nově v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. zásadu, že se vždy vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, nikoliv podle toho, jak jsou nazvány či jak se tváří. Pro výběr takové (nesystémové) výkladové varianty neposkytuje zákon o dani z nemovitostí dostatečný podklad.

V této souvislosti se zdejší soud neztotožňuje se závěry rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 70/2011-84, neboť jednak vychází z odlišných skutkových okolností případu a jednak nebere dostatečně v úvahu otázku, co je obsahem výroku kolaudačního rozhodnutí. Předně je sporné, nakolik lze jeho závěry vztahovat na nyní řešenou věc, neboť zmíněný rozsudek NSS se zabýval situací, kdy v důsledku nespolupráce daňového subjektu byla daň vyměřena podle pomůcek. Za takových okolností se jeví jako rozumné, jestliže správce daně použije jako pomůcku pro sazební zařazení zdaňované stavby kolaudační rozhodnutí vydané pro tuto stavbu, neboť není-li zde jiných poznatků, lze předpokládat, že stavba je využívána v souladu se svým stavebnětechnickým určením. V situaci, kdy však správce daně doměřuje daň „klasicky“ a kdy mu nic nebrání ve zjišťování potřebných skutečností rozhodných pro stanovení daně, není důvodu vycházet bez dalšího z kolaudačního rozhodnutí stavby. Takové rozhodnutí sice je správním rozhodnutím, jímž by eventuálně správce daně byl ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu vázán, avšak pouze v případě, že by toto rozhodnutí řešilo předběžnou otázku, jejíž řešení by bylo z hlediska stanovení daňové povinnosti podstatné. Tak tomu však v případě sazebního zařazení staveb podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí není. Jak již bylo vyloženo shora, pro sazební zařazení stavby pro podnikání je podstatné to, pro jaké účely v daném zdaňovacím období (přesněji řečeno s ohledem na § 13 zákona o dani z nemovitostí k prvnímu dni příslušného kalendářního roku) stavba sloužila. To však kolaudační rozhodnutí nestanoví. Obsahem kolaudačního rozhodnutí je totiž pouze závěr, že stavba splňuje stavebnětechnické, bezpečnostní a další požadavky pro určitý účel užívání, že odpovídá podmínkám územního rozhodnutí a stavebního povolení a že tedy může být k danému účelu užívána.

Ustanovení § 85 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění účinném k 31. 12. 2006 (dále jen „původní stavební zákon“) sice stanoví povinnost užívat stavbu pouze k účelu určenému v kolaudačním rozhodnutí či ve stavebním povolení a pro případ změny takového užívání požaduje, aby jí předcházelo ze strany stavebního úřadu vydání povolení ke změně v užívání. V návaznosti na to § 105 odst. 2 písm. c) a § 106 odst. 3 písm. c) původního stavebního zákona stanoví odpovědnost za přestupek, resp. správní delikt spočívající v užívání stavby v rozporu s kolaudačním rozhodnutím, popř. stavebním povolením nebo v rozporu s účelem drobné stavby provedené na základě ohlášení.

Stanovení účelu stavby v kolaudačním rozhodnutí však umožňuje mnohdy značnou variabilitu v užívání stavby. Zde žalobkyně správně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 As 39/2007-80 (č. 1706/2008 Sb. NSS), který konstatoval, že část stavby zkolaudované za účelem bydlení může být v souladu se stavebněprávními předpisy používána i bez rekolaudace k ubytovávání turistů, pokud toto ubytování bude svým rozsahem odpovídat povaze bytu. Kromě toho pak nelze ani vyloučit, že i přes hrozící deliktní odpovědnost bude stavba využívána v rozporu s kolaudačním rozhodnutím. Ani tento nelegální postup nic nemění na tom, že stavba podléhá zdanění (stejně jako mu podléhá stavba nezkolaudovaná a přesto užívaná) a v souladu se zásadou materiální pravdy musí být zdaněna sazbou odpovídající tomu, jakým činností skutečně v daném zdaňovacím období sloužila. V tomto závěru se tedy soud se žalobkyní shoduje.

Žalobkyně v této souvislosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2010, č. j. 8 Afs 36/2008-68 (2214/2011 Sb. NSS), v němž byly na základě předchozí úvahy jako stavby sloužící pro vodní hospodářství kvalifikovány i stavby garáží, dílen, skladů, montovaných hal či administrativních budov. Opomíjí však, že tento závěr NSS pouze zcela okrajově převzal z rozsudku krajského soudu, kdy z odůvodnění rozsudku NSS plyne, že tento závěr nebyl otevřen jeho přezkumu, neboť stížní body kasační stížnosti směřovaly jinam – k posouzení pojmu „vodní hospodářství“. Hromadné posuzování staveb, z nějž vyšel rozsudek krajského soudu a tedy i NSS, je však v rozporu se zákonem o dani z nemovitostí a též s dosavadní judikaturou NSS. Ten již v rozsudku ze dne 21. 12. 2004, č. j. 6 Afs 1/2003-49, takový přístup odmítl, když uzavřel, že je nerozhodné, že stavba budovy pro stravování zaměstnanců přináleží k výrobnímu areálu. Podstatné je, že slouží k hostinské a obchodní činnosti a jako taková tudíž podléhá nejvyšší sazbě daně stanovené v § 11 odst. 1 písm. d) bodu 3 zákona o dani z nemovitostí. Pro stanovení základní sazby je podle NSS také zcela nerozhodná okolnost, jakým subjektem je podnikatelská činnost provozována, zda vlastníkem či nájemcem a zda mezi vlastníkem a nájemcem jsou nějaké vzájemné vztahy (v tomto případě zajištění stravování zaměstnanců vlastníka budovy nájemcem). Důvodnou nebyla shledána ani námitka, že je třeba rozlišovat mezi případy, kdy vlastník budovy tuto přenechá jinému k provozování činnosti, aniž by mezi pronajímatelem a nájemcem byly jakékoliv vzájemné vztahy, a mezi případy, kdy vlastník budovy v nich provádí činnosti doprovázející jeho průmyslovou činnost (vyvařování a výdej jídel) nebo zda tyto činnosti pro něho vykonává třetí osoba.

Krajský soud v Praze se shoduje se závěry vyslovenými v posledně jmenovaném rozsudku, neboť odpovídají právní úpravě zákona o dani z nemovitostí, která za předmět daně považuje jednotlivé stavby a nikoliv soubory staveb. Pokud proto zákon stavby sazebně zařazuje podle toho, jaké činnosti slouží, je logické, že vychází z konkrétního užití jednotlivých staveb jako samostatných předmětů daně z nemovitostí a nikoliv z převládajícího užití stavebního komplexu či areálu. To lze dovodit i z toho, že zákon o dani z nemovitostí sice v ustanovení § 11 odst. 6 podrobně řeší způsob zdanění v situaci současného užívání dílčích částí stavby k různým činnostem, avšak obdobné ustanovení řešící otázku

převažujícího účelu užívání v případě několika budov areálu sloužících různým činnostem již neobsahuje. Zdejší soud se také shoduje s tím, že rozhoduje skutečné užití posuzované stavby bez ohledu na to, kdo takto stavbu používá. Proto i v situaci žalobkyně, která sporné stavby pronajímá, rozhoduje využití staveb jejich nájemci. Skutečnost, že stavby slouží žalobkyni k nájmu, tj. právní forma realizace užívacího složky vlastnického práva žalobkyně, je z pohledu § 11 zákona o dani z nemovitostí irelevantní.

Lze tedy shrnout, že z hlediska zákona o dani z nemovitostí je pro zdanění stavby rozhodující to, jakým činnostem každá jednotlivá stavba pro podnikání na počátku posuzovaného zdaňovacího období sloužila. Přitom platí, že v situaci, kdy daňový subjekt neprokáže, že by jeho stavba pro podnikání převážně sloužila některé z preferovaných činností (§ 92 odst. 3 daňového řádu) v bodech 1 či 2 ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí, je namístě ji zdanit sazbou podle bodu 3.

Mezi účastníky však zůstává spornou i otázka, zda předmětné stavby mohou být považovány za stavby pro podnikání sloužící pro dopravu. Žalobkyně se dovolává toho, že předmětné skladovací haly (vyjma hal č. 14 a 15) slouží především ke krátkodobému skladování zboží za účelem jeho proclení, přebalení a roztrídění a poté je zboží dále expedováno. Stavby logistického areálu tak úzce souvisí s dopravou, ve vztahu k níž mají pomocnou funkci a podle žalobkyně proto jsou stavbami pro dopravu. Souvislost s dopravou žalobkyně dovozovala i ze statistického zařazení skladovacích činností v oficiálních statistických klasifikacích.

V této otázce se však soud se žalobkyní neshoduje. Pojem „doprava“ není skutečně v zákoně o dani z nemovitostí definován a je tedy třeba vycházet z jeho obvyklého významu s přihlédnutím k užití tohoto termínu v jiných normách platného právního řádu, přičemž legální definice obsažená v zákoně o silniční dopravě je v tomto směru velmi instruktivní. Potud jsou úvahy žalobkyně v pořádku. V této věci je však potřebné vymezit odvozený pojem „stavba sloužící pro dopravu“. Jde o neurčitý právní pojem, který lze vymezit různě širokým způsobem. Žalovaný v napadených rozhodnutích tuto otázku posoudil na str. 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí (jen okrajově s ohledem na jeho primární názor, že rozhoduje obsah kolaudačních rozhodnutí) tak, že stavbami pro dopravu by mohly být též stavby sloužící pro vedlejší a pomocné činnosti v dopravě, např. garáže, opravny vozidel, čerpací stanice pohonných hmot apod. Přihlédl přitom k tomu, že doprava ani není předmětem činnosti žalobkyně.

Zde lze uvést, že z předchozích závěrů soudu plyne, že odkaz na předmět činnosti žalobkyně je zde irelevantní, jestliže stavby byly užívány nájemci. Jako výhradně podpůrný argument zde mohla být použita nanejvýš informace o předmětu činnosti nájemců, kteří stavby užívali. To však není pro tuto konkrétní věc stěžejní. Podstatné je, že žalovaný v citované (dosti kusé) části odůvodnění nastínil závěr, že stavbami pro dopravu mohou být i stavby pro vedlejší a pomocné činnosti v dopravě, přičemž z jím učiněného výčtu lze dovozovat, že za takové stavby považuje pouze stavby, jejichž služby jsou směřovány k samotným dopravním prostředkům, nikoliv však k dopravovanému nákladu. Takový závěr by však nutně znamenal, že za stavby pro dopravu by nebylo možné považovat ani budovy nádraží, zastávek či čekáren, které primárně slouží cestujícím, tedy „nákladu“ z pohledu osobní přepravy. Takový závěr by byl ovšem překvapivý a zjevně neodpovídá obvyklému jazykovému významu, jež by bylo možné přiřadit pojmu „stavby sloužící pro dopravu“. Takto úzce pojaté vymezení staveb zvýhodněných bodem 2 ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o dani z nemovitostí již podle soudu ze zákonných mezí představovaných obvyklým významem zákonem použitého pojmu vykračuje.

Žalobkyně oproti tomu zdůrazňuje souvislost služeb poskytovaných ve stavbách logistického centra s dopravou především z toho hlediska, že jednotlivé stavby umožňují manipulaci s přepravovaným nákladem. Lze si však představit, že s obdobnými argumenty by bylo možné označit za stavby sloužící pro dopravu např. i motely, letištní hotely, stejně jako i jakákoliv veřejná skladiště. Soud se domnívá, že ani takto široký přístup by již neodpovídal obvyklému významu pojmu „stavby sloužící pro dopravu“. Je třeba najít určitý kompromis, který soud vnímá tak, že stavbou sloužící pro dopravu může být jen takový sklad, jehož funkce je analogická funkci nádraží, zastávek či čekáren v přepravě osob, tj. který slouží primárně pouze ke krátkodobému uložení zboží po dobu nezbytně nutnou k jeho přeložení z jednoho dopravního prostředku na navazující přepravu, včetně potřebného rozřazení zásilek, jejich eventuálního proclení apod. Hlavní roli zde tak musí mít doprava, pro niž sklad slouží jako prostor, v němž přepravované zboží setrvává pouze po dobu nezbytnou k jeho předání z jednoho dopravního prostředku na druhý a k provedení s tím souvisejících administrativních formalit. Samotná možnost ponechání zboží v uzavřeném prostoru zde bude vedlejší, neboť stejného výsledku (byť s nižším komfortem) by bylo dosaženo i na otevřeném, veřejně přístupném prostoru.

Pokud naopak hlavním funkčním prvkem poskytovaných služeb je přenechání zabezpečeného uzavřeného prostoru, v němž lze ponechat přepravované zboží po relativně libovolnou dobu podle rozhodnutí vlastníka zboží, např. až do doby, než bude vyhledán odběratel zboží nebo do doby, než se uvolní skladovací kapacita nebo vznikne výrobní potřeba (systém just-in-time) na straně příjemce zásilky, nebude již takový sklad mít povahu stavby sloužící pro dopravu, neboť bude mít samostatný hospodářský účel na dopravě relativně nezávislý (resp. závislý v běžné míře jako např. supermarket – ten také bez dopravy zboží fungovat nemůže, avšak za stavbu sloužící dopravě jej nepochybně považovat nelze). Je tedy nutno zvážit, zda zdaňované stavby slouží dopravě nebo zda naopak doprava slouží těmto stavbám, které samy mají vlastní, potřebami dopravy nepodmíněný, hospodářský účel.

Soud zde nesdílí názor žalobkyně, že veškeré sklady jako takové je třeba považovat za stavby sloužící pro dopravu, neboť běžné sklady mají samostatný hospodářský účel, k němuž má doprava pouze vztah podpůrný. Pokud se v tomto směru žalobkyně podpůrně dovolává zařazení skladovací činnosti v oficiálních statistických číselnících (OKEČ a CZ – NACE; srov. sdělení Českého statistického úřadu č. 486/2003 Sb. a č. 244/2007 Sb.), posledně jmenovaný číselník tvrzení žalobkyně nepotvrzuje. Pokud vymezuje příslušné skupiny nadpisem „doprava a skladování“, staví tím skladování a dopravu vedle sebe jako pojmy rovnocenného významu, nikoliv jeden jako podskupinu druhého. Nic víc než ekonomickou příbuznost, resp. souvislost těchto činností nelze z uvedeného dovozovat. Dříve (v době zdanění) platná klasifikace OKEČ v položce 63.1 sdružovala činnosti spočívající v manipulaci s nákladem a ve skladování do kategorie pomocných činností v dopravě. Krom toho, že tato zařazení nejsou z hlediska zdanění závazná a mohou sloužit pouze jako výkladové vodítko, soud považuje posledně uvedené zařazení za logicky nepřesné, neboť skladování (na rozdíl od manipulace s nákladem) jako činnost má ve většině případů hospodářsky samostatnou povahu. Skutečnost, že pojetí skladování v OKEČ není univerzálně akceptováno, se ostatně projevilo i tím, že pozdější klasifikace (vycházející z celoevropsky akceptované klasifikace) již skladování řadí vedle dopravy, což lépe charakterizuje jejich úzkou souvislost, která však zůstává v rovině souřadné a neodůvodňuje vztah významové nadřazenosti jednoho pojmu nad druhým.

Nelze samozřejmě ani vyloučit, že část prostor zdaňovaných staveb slouží dopravě ve shora naznačeném smyslu (prostory primárně sloužící k přeložení zboží z jednoho dopravního prostředku na druhý) a část funguje jako prosté skladiště zboží. V takovém případě se aplikuje ustanovení § 11 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí a rozhodné bude, jaké činnosti slouží

převážná část podlahové plochy nadzemní části zdaňované stavby. Pro toto posouzení však dosavadní skutková zjištění správce daně neposkytují dostatečný podklad, neboť správce daně se zaměřoval pouze na formální označení vydaných kolaudačních rozhodnutí. Důkazy obsažené ve správním spise pak informaci o skutečném využití staveb v konkrétních zdaňovacích obdobích neobsahují, neboť vypovídají pouze o zamýšleném užití staveb (souhrnná technická zpráva z roku 1996, jež by jinak ve prospěch žalobkyně svědčila) a o jejich stavebně technické dispozici a přípustnosti jejich užití pro skladování, aniž by tím však byl jednoznačně předurčen konkrétní typ skladovací činnosti (kolaudační rozhodnutí a stavební povolení). Proto nezbylo soudu než napadená rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude skutkový stav řádně zjištěn anebo eventuálně budou vyvozeny odpovídající procesní důsledky z neunesení důkazního břemene (§ 92 odst. 3 a 5 daňového řádu).

V případě zdaňovacích období let 2002 až 2004 je mezi účastníky dále sporná i otázka, zda haly č. 14 a 15 lze považovat za stavby sloužící průmyslu, či nikoliv. Základem pro tento negativní závěr žalovaného byla úvaha, že součet podlahových ploch skladu počítačových komponent a skladu sestavených počítačů přesahuje podlahovou plochu samotné výroby (montovny) počítačů a v důsledku toho je třeba předmětné haly s ohledem na pravidlo obsažené v § 11 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí považovat za sklady zdaňované podle § 11 odst. 1 písm. d) bodu 3 zákona o dani z nemovitostí.

Takový myšlenkový postup však považuje soud za nesprávný. Je-li pro účely zákona o dani z nemovitostí posuzováno u konkrétní stavby, jaké podnikatelské činnosti slouží, je třeba zvažovat logické a funkční souvislosti dílčích prostor stavby. Neuplatní se princip individuálního posouzení jako je tomu v případě dílčích staveb v určitém areálu, neboť takové pravidlo ze zákona o dani z nemovitostí vyčíst nelze. Pokud zákon o dani z nemovitostí v § 11 odst. 6 zvažuje možné rozdílné užití dílčích prostor, činí tak pouze v reakci na to, že v realitě nelze vyloučit ani užití dílčích prostor ke zcela nesouvisejícím účelům a tudíž je vhodné stanovit pravidlo pro určení účelu z hlediska daně z nemovitostí převažujícího. Nicméně pokud jednotlivé místnosti téže stavby slouží sice odlišným dílčím účelům, avšak ve svém souhrnu tvoří jeden funkčně propojený celek sloužící společnému hlavnímu účelu, je třeba vycházet při určení sazby daně z nemovitostí z této společné funkce stavby.

Průmyslová výroba se bez skladů materiálu a skladů hotových výrobků neobejde, byť jejich rozsah může být minimalizován (systém just-in-time). Jsou-li takové sklady v jedné stavbě spolu s prostorami sloužícími samotné výrobě, nelze je bez dalšího považovat za prostory, jež průmyslu neslouží, neboť jejich úzká funkční provázanost s procesem výroby je zjevná (stejně jako je tomu v případě šaten a WC pro výrobní dělníky). Taková úvaha je myslitelná pouze v případě, kdyby skladové prostory sloužily výhradně nebo v převážné míře jiným účelům než skladování pro výrobu realizovanou v této stavbě, tj. pokud by skladování bylo jejich nosným a na výrobě počítačů nezávislým hospodářským účelem. Žalovaný však přistoupil k přehodnocení daňové sazby dopadající na haly č. 14 a 15 bez toho, aby (převažující) samostatnost hospodářského účelu využití prostor sloužících ke skladování počítačových komponent a hotových počítačů oproti jejich funkční souvislosti s prostorami sloužícími výrobě počítačů jakkoliv posoudil. Jeho závěry se tudíž opírají o nedostatečná skutková zjištění. Z kolaudačních rozhodnutí na stavby hal č. 14 a 15 přitom vyplývá, že skladové prostory v sekcích 1 a 3 měly sloužit výrobě prováděné v sekci 2, neboť u skladu komponent se počítalo pouze s jejich příjmem, zatímco u skladu osobních počítačů pouze s jejich expedicí. Zda stavebnětechnickému určení hal odpovídalo i jejich skutečné využití opět zcela zjištěno není. I z tohoto důvodu proto soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž potřebná skutková zjištění doplní.

Pokud jde o situaci, kdy hala č. 15 je pronajímána nájemci zabývajícím se výrobou počítačů, který ji však podle poznámek finančního úřadu z místního ohledání aktuálně na počátku roku 2004 nevyužíval a měl ji pouze připravenou v záloze k využití v případě, že by obdržel větší zakázku na dodávku počítačů, k jejíž včasné realizaci by mu prostory haly č. 14 nepostačovaly, nemění to podle soudu nic na tom, že halu je třeba i nadále zatřídit jako stavbu sloužící pro průmysl. To samozřejmě pouze za předpokladu, že bude důkazně potvrzeno, že předtím takto měla hala sloužit a že rozsah využití podlahové plochy opravňoval k jejímu zatřídění pod ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) bod 2 zákona o dani z nemovitostí. Jestliže totiž zákon o dani z nemovitostí zdaňované stavby v § 11 odst. 1 písm. d) roztrídí podle jejich skutečného využití a nepamatuje na situaci, kdy stavba užívána vůbec není, účelu zákonné úpravy odpovídá postup, kdy je analogicky podle shodných kritérií zohledněno, k jakému účelu využití byla na počátku zdaňovacího období prokazatelně připravena. Ostatně jinak by bylo možné při striktním přístupu považovat s ohledem na skutečnost, že 1. leden je státním svátkem, velkou část zdaňovaných staveb k podnikání za nijak neužívané, neboť v tento rozhodný den v nich často výroba fakticky neprobíhá. Teprve v situaci, kdy připravenost stavby ke konkrétnímu užití není prokázána, nezbyvá než vyjít z kolaudačního rozhodnutí a předpokládat, že stavba je připravena k takovému užití, k němuž ji předurčuje její stavebně technické uspořádání.

S ohledem na učiněné závěry je zjevné, že napadená rozhodnutí vycházejí z nesprávného právního posouzení a jsou proto nezákonná. S ohledem na právní posouzení učiněné soudem pak výsledky daňového řízení neobsahují dostatečná skutková zjištění pro posouzení věci. Protože tento deficit se týká i řízení před finančním úřadem, soud přistoupil podle § 78 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. ke zrušení rozhodnutí vydaných v obou stupních daňového řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V navazujícím řízení je správní orgán vázán shora vysloveným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a v jeho intencích doplní skutková zjištění o převažujícím hospodářském účelu, jemuž zdaňované stavby na počátku zdaňovacích období v letech 2001 až 2004 sloužily či byly připraveny sloužit.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 35.800,- Kč. Tuto částku tvoří dva úkony právní služby po 5.250 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby – § 7 bod 5, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 399/2010 Sb.], jeden úkon právní služby po 12.400,- Kč [účast na jednání soudu v trvání do dvou hodin – § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. g) a § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění vyhlášky č. 486/2012 Sb.], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky a soudní poplatek ve výši 12.000,- Kč. Náhradu za DPH soud žalobkyni nepřiznal, neboť ta není v případě zastoupení daňovým poradcem nákladem řízení (§ 57 odst. 2 s. ř. s. a contrario).

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

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

posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 29. srpna 2013

JUDr. Věra Šimůnková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Vlasáková