



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D. a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **ENVITERM a.s.**, se sídlem Ždírec nad Doubravou, Chotěbořská 573, zastoupeným JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, AK Hartman, Jelínek, Fráňa a partneři, se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18617/09-1400-702758, **se z ru š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18618/09-1400-702758, **se z ru š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

- III. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18619/09-1400-702758, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku ve výši 9.380,- Kč k rukám JUDr. Milana Jelínka, advokáta, AK Hartman, Jelínek, Fráňa a partneři, se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, do 30-ti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal vydání rozsudku, kterým by byla zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18617/09-1400-702758, 18618/09-1400-702758, 18619/09-1400-702758, věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení a žalovaný současně zavázán k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení. Napadenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chotěboři (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27824/09/224960706448, 27825/09/224960706448 a 27827/09/224960706448. Těmito rozhodnutími správce daně žalobci doměřil daň z nemovitostí za rok 2007, 2008 a 2009 a současně stanovil povinnost zaplatit penále. Daň z nemovitostí byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly, která proběhla v období od 22. 9. 2009 do 20. 10. 2009. Výsledkem kontrolních zjištění bylo, že žalobce dle názoru správce daně nesprávně zdanil zpevněné plochy nacházející se uvnitř areálu žalobce. Správce daně dospěl k závěru, že se v daném případě jednalo o samostatně existující stavby podléhající dani z nemovitostí. Správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru, že zpevněné plochy nacházející se uvnitř areálu žalobce mají charakter účelové komunikace, jsou samostatnými věcmi v občanskoprávním slova smyslu a podléhají dani z nemovitostí. Žalobce tento závěr považuje za nesprávný a všechna tři napadená rozhodnutí žalovaného za nezákonná. Žalobce namítá, že napadená rozhodnutí žalovaného nemají, přinejmenším pokud jde o zdaňovací období roku 2007, oporu ve spisech. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že v areálu žalobce se nacházejí zpevněné plochy. Tyto plochy měly být dle zjištění správce daně kolaudovány společně s provozním areálem kolaudačním rozhodnutím ze dne 26. 3. 2007, č. j. 366/07-309/2009/S-P, které nabylo právní moci dne 26. 3. 2007. Dle ustanovení § 13b zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“) se daň vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována. Ze zjištění daňových orgánů je přitom zřejmé, že kolaudační rozhodnutí bylo vydáno až po tomto datu. Daň z nemovitostí pro rok 2007 tak byla žalobci doměřena v rozporu s ustanovením § 13b zákona o dani z nemovitostí. Dále namítl, že zpevněné plochy nacházející se uvnitř jeho areálu vůbec nepodléhají dani ze staveb ve smyslu ustanovení § 7 zákona o dani z nemovitostí, neboť se nejedná o stavby –

samostatné věci v občanskoprávním slovy smyslu. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí dospěl k závěru, že zpevněné plochy nacházející se uvnitř areálu žalobce jsou účelovými komunikacemi. Účelové komunikace mohou být dle žalovaného podle okolností samostatnými věcmi v občanskoprávním slova smyslu, tento svůj názor opřel žalovaný o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 – 59, in: www.nssoud.cz. Daňové orgány však neměly dle názoru žalobce v daných věcech vycházet z uvedeného rozsudku, který řešil problematiku vlastnictví účelové komunikace (tj. nebyla řešena daňová věc), ale z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Afs 24/2008 – 63, in: www.nssoud.cz, který řešil problematiku plošné stavby z pohledu daňového. Žalobce zdůraznil, že zpevněním ploch došlo ke zkvalitnění užívání pozemků uvnitř areálu a nikoli k vytvoření nové účelové komunikace za účelem dopravního propojení objektů nacházejících se uvnitř areálu. Z historie funkčního využití areálu je zřejmé, že areál je využíván stejným způsobem jako tomu bylo před zpevněním ploch. Odkazuje-li správce daně na bod č. 6 stavebního povolení ze dne 8. 1. 2003, v němž je uvedeno, že vnitroareálové komunikace budou zpevněny živičným povrchem, nejedná se o samostatný objekt řešený ve stavebním povolení, nýbrž toliko podmínku pro umístění skladovací haly a přístavby stávajícího výrobního objektu. Tento závěr vyplývá, ze samotného stavebního povolení, v němž nejsou komunikace označeny jako stavba, nýbrž jako podmínka, jakož i z kolaudačního rozhodnutí, v němž nejsou zmíněny vůbec. Pokud by byly tzv. vnitroareálové komunikace povoleny a kolaudovány jako samostatná stavba, muselo by být v obou rozhodnutích specifikováno, na jakých pozemcích mají být stavby umístěny. Ze všech těchto důvodů nelze zpevnění ploch uvnitř areálu považovat za samostatnou stavbu podléhající kolaudaci, a proto se nemůže jednat o předmět daně z nemovitostí. Závěr žalovaného, že vnitroareálové komunikace byly zkolaudovány s ostatními stavbami uvnitř areálu jako samostatná stavba je proto nesprávný. Posouzení otázky, zda určitá věc podléhá dani z nemovitostí, nemůže být závislá na aktuálním vývoji judikatury. Rozšíření okruhu věcí, které jsou předmětem majetkové daně, může být provedeno výlučně formou zákona. V opačném případě dochází k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Právě tímto způsobem však žalovaný postupoval, když své rozhodnutí opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 – 59, in: www.nssoud.cz. Dále žalobce namítl, že doměření daně předcházela nezákonná daňová kontrola, neboť protokol o zahájení daňové kontroly neobsahuje důvod provedení daňové kontroly. Takový postup je nejen nezákonný, ale i protiústavní a zpráva o daňové kontrole nemůže být použita jako důkaz v daňovém řízení. Žalobce uzavřel, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobci byla doměřena daň ze zpevněné plochy nacházející se na pozemku p. č. 566/36 v k. ú. Horní Studenec, ovšem tento pozemek není vůbec evidován v katastru nemovitostí. Nadto se jedná o zpevněnou plochu a tato není dle zákona o dani z nemovitostí předmětem daně ze staveb.

Žalovaný v obsáhlém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že s právním názorem žalobce uvedeným v žalobě nesouhlasí, proto navrhl, aby žaloba byla soudem jako nedůvodná zamítnuta. Zdůraznil, že předmětné sporné plochy považuje za stavbu ve smyslu občanského zákoníku a stavba jako taková je předmětem daně z nemovitostí

dle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí, nesouhlasí proto s názorem, že tyto plochy jsou manipulačními plochami a tudíž nepodléhají dani ze staveb. Ke kolaudaci sporných komunikací jako staveb došlo společně s ostatními stavbami provozního areálu. Jednalo se o kolaudační rozhodnutí ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2273/06-310/2006/S-P, kterým bylo povoleno užívání stavby „Provozní areál firmy ENVITERM a.s. - výroba pelet z dřevního odpadu“ na pozemku parc. č. st. 203 v k. ú. Horní Studenec, provoznímu areálu bylo přiděleno číslo popisné 573, stavba byla postavena na základě stavebního povolení ze dne 22. 11. 2000, č. j. S/109/00-Š, a kolaudačního rozhodnutí ze dne 26. 3. 2007, č. j. 366/07-309/2009/S-P, kterým bylo povoleno užívání stavby „Skladovací haly a přístavba výrobního objektu“ na pozemku p. č. 566/9 v k. ú. Horní Studenec, stavba byla provedena na základě stavebního povolení ze dne 8. 1. 2003, č. j. 182/02/P. Všechna uvedená stavební povolení a kolaudační rozhodnutí byla vydána Městským úřadem ve Žďírce nad Doubravou, stavebním úřadem. Z dokumentace ke stavebnímu povolení, a to z projektové dokumentace (např. z ověřeného výkresu „Komunikace, přípojky“ ve stavebním řízení jako podkladu pro provedení stavby podle stavebního povolení ze dne 22. 11. 2000, č. j. S/109/00-Š, popřípadě z technické zprávy k tomuto povolení – viz bod 3.6, kde je mimo jiné uvedeno, že povrch vnitrozávodních komunikací bude živičný) nebo z vlastního stavebního povolení (ze dne 8. 1. 2003, č. j. 182/08/P, kde je pod bodem 6 uvedeno „Povrch vnitroareálových komunikací bude živičný, ...“) je zřejmé, že těmito povoleními byly vedle ostatních staveb areálu povoleny i sporné komunikace. Ty potom byly následně i zkolaudovány, což vyplývá z výše uvedených kolaudačních rozhodnutí, ve kterých je uvedeno, že stavba byla provedena v souladu se stavebním povolením a ověřenou projektovou dokumentací. Těmito povoleními byly vedle ostatních staveb areálu povoleny i sporné komunikace, jak vyplývá z dokumentace ke stavebnímu povolení. Žalovaný při své rozhodovací činnosti vycházel právě ze skutečností vyplývajících z těchto dokumentů a ze svých zjištění, které nabyl při místním šetření a domnívá se, že pro své rozhodování nashromáždil dostatek důkazů. Nevycházel tak pouze z úsudku, který si učinil samostatně, jak se domnívá žalobce. Žalovaný také nesouhlasí s názorem žalobce, že daň z nemovitostí pro zdaňovací období roku 2007 byla doměřena v rozporu s ustanovením § 13b zákona o dani z nemovitostí. Tomuto tvrzení oponuje a dodává, že podle ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákona o dani z nemovitostí jsou předmětem daně ze staveb na území České republiky stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle dříve vydaných právních předpisů dokončené. Předmětnou stavbu lze posoudit i s ohledem na ustanovení § 54, § 55 a § 76 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon – dále jen „stavební zákon“) jako stavbu kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívanou, tudíž stavbu podléhající předmětné dani. Z citovaných dokumentů je dle žalovaného zřejmé, že podmínka ustanovení § 7 odst. 1 písm. c) zákona o dani z nemovitostí byla splněna. Sám žalobce sporné nemovitosti uvedl do svých přiznání k dani z nemovitostí, jak je možné zjistit ze spisové dokumentace, a to včetně sporné stavby nacházející se podle geometrického plánu na pozemku p. č. 227 (v katastru je evidována pod p. č. 566/9 v k. ú. Horní Studenec), kterou žalobce přiznal již ve zdaňovacím období roku 2007. Žalovaný též nesouhlasí s žalobcem, že doměření daně z nemovitostí předcházela nezákonná daňová kontrola. Při daňové kontrole postupoval

přesně v souladu s ustanovením § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Protokol o ústním jednání ze dne 22. 9. 2009, č. j. 26432/09/224960706448, byla daňová kontrola zahájena. Protokol obsahoval veškeré náležitosti, které dle ustanovení § 12 zákona o správě daní a poplatků má mít. V souladu s ustanovením § 15 zákona o správě daní a poplatků proběhlo místní šetření v areálu žalobce (viz protokol o ústním jednání ze dne 12. 10. 2009, č. j. 27468/09/224960706448). Při místním šetření sám žalobce poskytl žalovanému zaměření pozemních komunikací, které si nechal provést a současně poskytl i výkaz dosavadního a nového stavu údajů v katastru nemovitostí. O provedené daňové kontrole byla vyhotovena dne 16. 10. 2009 zpráva (č. j. 27823/09/224960706446) a s výsledky daňové kontroly byl žalobce dne 20. 10. 2009 seznámen (viz protokol o ústním jednání č. j. 27880/09/224960706448). Žalovaný uzavřel, že trvá na názoru, že postupoval zcela v souladu se zákonem a má zato, že nedošlo k vydání nezákonných rozhodnutí jak tvrdí žalobce.

V následné replice žalobce zejména zdůraznil, že správce daně i žalovaný vyvodili zcela nepřipadné závěry z jednoho rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jehož předmětem nebyly daňové otázky. V žádném případě nelze dovodit jednoznačný závazný právní názor, že zpevněné plochy nacházející se uvnitř provozních areálů podléhají dani ze staveb. Předmět zdanění musí být vymezen přímo v zákoně, a to s dostatečnou určitostí. Poukázal na skutečnost, že nelze připustit, aby k rozšiřování předmětu zdanění docházelo změnou judikatury v nedaňové oblasti.

Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným vyplynuly následující ve věci relevantní skutečnosti.

Oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 9. 2009, č. j. 25572/09/224960706448, správce daně oznámil žalobci zahájení kontroly na dani z nemovitostí za roky 2007, 2008 a 2009. Do vlastních rukou žalobce bylo doručeno dne 11. 9. 2009. Předmětná kontrola byla zahájena protokolem správce daně ze dne 22. 9. 2009, č. j. 26432/09/224960706448.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 20. 10. 2009, č. j. 27880/09/224960706448, vyplývá, že žalobce byl seznámen s výsledky daňové kontroly a byla s ním projednána zpráva o daňové kontrole daně z nemovitostí za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009.

Dodatečným platebním výměrem na daň z nemovitostí na rok 2007 ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27824/09/224960706448, správce daně žalobci doměřil daň z nemovitostí na rok 2007 v částce 14.933,- Kč a stanovil povinnost zaplatit penále ve výši 2.986,- Kč.

Dodatečným platebním výměrem na daň z nemovitostí na rok 2008 ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27825/09/224960706448, správce daně žalobci doměřil daň z nemovitostí na rok 2008 v částce 16.019,- Kč a stanovil povinnost zaplatit penále ve výši 3.203,- Kč.

Dodatečným platebním výměrem na daň z nemovitostí na rok 2009 ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27827/09/224960706448, správce daně žalobci doměřil daň z nemovitostí na rok 2008 v částce 17.205,- Kč a stanovil povinnost zaplatit penále ve výši 3.441,- Kč.

S vydanými dodatečnými platebními výměry na daň z nemovitostí na rok 2007, 2008 a 2009 žalobce zásadně nesouhlasil. Jeho stěžejní odvolací námitka spočívala v požadavku, aby vydaná nezákonná rozhodnutí byla nahrazena novými, kde budou plochy komunikací a zpevněných ploch podrobeny pouze dani z pozemků typu G – ostatní plocha, případně E – zastavěná plocha a nádvoří, obojí v sazbě 0,10 Kč za m², neboť se nejedná o stavby ve smyslu občanskoprávním, tj. věci vymezené vzhledem k pozemku, na kterém stojí.

Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18617/09-1400-702758, žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně na daň z nemovitostí na rok 2007 ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27824/09/224960706448, zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zejména uvedl, že dle judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 – 59, může komunikace – a to všechny kategorie dle ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích (dále jen “zákon o pozemních komunikacích”) – být samostatnou nemovitou věcí. Z judikátu dovodil nutnost existence dvou kritérií pro posouzení toho, kdy a za jakých podmínek bude pozemní komunikace samostatnou nemovitou věcí. První kritérium – posuzovaná komunikace musí být „vymezeným kusem vnějšího světa“, tzn. že je možné určit jasnou hranici, kde končí pozemek a začíná stavba, posuzované vrstvy komunikace nesmějí být pouhou součástí jiné věci. Druhé kritérium – posuzovaná komunikace musí být spojena se zemí pevným základem. Žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě jsou obě kritéria splněna kumulativně, proto se jedná o stavby odlišné od pozemku pod nimi. Navíc stavby sporných komunikací byly zkolaudovány společně s ostatními stavbami provozního areálu, a to stavebním úřadem obecným příslušným pro povolování staveb neveřejných účelových komunikací.

Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18618/09-1400-702758, žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně na daň z nemovitostí na rok 2008 ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27825/09/224960706448, zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zejména uvedl, že dle judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 – 59, může komunikace – a to všechny kategorie dle ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích (dále jen “zákon o pozemních komunikacích”) – být samostatnou nemovitou věcí. Z judikátu dovodil nutnost existence dvou kritérií pro posouzení toho, kdy a za jakých podmínek bude pozemní komunikace samostatnou nemovitou věcí. První kritérium – posuzovaná komunikace musí být „vymezeným kusem vnějšího světa“, tzn. že je možné určit jasnou hranici, kde končí pozemek a začíná stavba, posuzované vrstvy komunikace nesmějí být pouhou součástí jiné věci. Druhé kritérium – posuzovaná komunikace musí být spojena se zemí pevným základem. Žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě jsou obě kritéria splněna kumulativně, proto se jedná o stavby

odlišné od pozemku pod nimi. Navíc stavby sporných komunikací byly zkolaudovány společně s ostatními stavbami provozního areálu, a to stavebním úřadem obecným příslušným pro povolování staveb neveřejných účelových komunikací.

Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18619/09-1400-702758, žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně na daň z nemovitostí na rok 2009 ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27827/09/224960706448, zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí zejména uvedl, že dle judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 – 59, může komunikace – a to všechny kategorie dle ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích (dále jen „zákon o pozemních komunikacích“) – být samostatnou nemovitou věcí. Z judikátu dovodil nutnost existence dvou kritérií pro posouzení toho, kdy a za jakých podmínek bude pozemní komunikace samostatnou nemovitou věcí. První kritérium – posuzovaná komunikace musí být „vymežitelným kusem vnějšího světa“, tzn. že je možné určit jasnou hranici, kde končí pozemek a začíná stavba, posuzované vrstvy komunikace nesmějí být pouhou součástí jiné věci. Druhé kritérium – posuzovaná komunikace musí být spojena se zemí pevným základem. Žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě jsou obě kritéria splněna kumulativně, proto se jedná o stavby odlišné od pozemku pod nimi. Navíc stavby sporných komunikací byly zkolaudovány společně s ostatními stavbami provozního areálu, a to stavebním úřadem obecným příslušným pro povolování staveb neveřejných účelových komunikací.

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů:

Pro posouzení věci je prioritní vypořádat stěžejní žalobní námitku, a to zda zpevněné plochy pozemků jsou z pohledu zákona o dani z nemovitostí samostatnou stavbou podléhající dani ze staveb či nikoli.

Z bohaté soudní judikatury k pojmu stavba ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí soud zejména připomíná nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, uveřejněný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu pod pořadovým číslem 24/2007, dostupný in: <http://nalus.usoud.cz>, podle jehož právní věty pojmem stavba ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí se rozumí *stavba jako nemovitá věc ve smyslu občanského zákoníku*. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí si soud dovoluje citovat body 21., 22., 23., 25., 26., 27. a 30.:

„21. Stavební zákon ani občanský zákoník neobsahují legální definici pojmu stavba, přesto jej oba zákony užívají v odlišném významu. Stavební zákon považuje v určitých případech za stavbu stavební činnost. Jen v tomto významu lze rozumět jeho § 54, když hovoří o provádění staveb, nebo § 75 odst. 1 stavebního zákona, který užívá pojem zahájení stavby. Pro stavební činnost ve smyslu tohoto zákona je pak charakteristické, že vyžaduje zvláštní odborné znalosti a dovednosti a že buď jí samou nebo jejím výsledkem mohou být dotčeny veřejné zájmy (např. bezpečnost, funkční využití území, životní prostředí). Právě toto dotčení veřejných zájmů legitimizuje veřejnoprávní úpravu stavebního práva. Stavební zákon dále užívá pojem stavba ve smyslu výsledku stavební činnosti; tak je tomu např. v jeho části druhé oddíle 8, který upravuje údržbu staveb a jejich odstraňování. Konečně stavební zákon užívá pojem stavby i ve smyslu občanskoprávním, když např. pojednává o vyvlastnění staveb (část čtvrtá), neboť vyvlastnit lze jen stavbu, která může být předmětem vlastnického práva, tzn. je stavbou ve smyslu občanskoprávním.

22. Podle konstantní judikatury obecných soudů je občanskoprávní pojem stavby třeba interpretovat nezávisle na předpisech veřejného stavebního práva. Pro účely občanského práva je pojem stavba nutno vykládat staticky (tedy nikoli jako činnost), jako věc v právním smyslu, tedy jako výsledek určité stavební činnosti, který je způsobilý být předmětem občanskoprávních vztahů (srv. Spáčil, Jiří: Cesty a pozemní komunikace v praxi civilních soudů, Právní fórum, 2006, č. 7, str. 225, 226). Kromě toho, že občanskoprávní pojem stavby předpokládá výsledek nějaké stavební činnosti, u které se však nevyžaduje dotčení veřejných zájmů, musí být tento výsledek způsobilý být předmětem občanskoprávních vztahů, resp. věcí v právním smyslu. Občanský zákoník užívá pojem stavba v souvislosti s vymezením věcí nemovitých (nemovitostí) v § 119. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení jsou nemovitostmi pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Občanskoprávní pojem stavby tedy musí být interpretován tak, že je podpojemem pojmu věci. Tento právní pojem vychází z přirozeného pojmu věci, který zahrnuje hmotné předměty oddělené od okolního světa. Přirozený pojem věci je právem dále modifikován tak, že výsledkem je pojem věci v právním smyslu, který určuje jeden z předmětů občanskoprávních vztahů (§ 118 občanského zákoníku). Modifikaci přirozeného pojmu věci obsahuje např. § 120 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého stavba není součástí pozemku. Ačkoli tedy nemovitá stavba není věcí v přirozeném smyslu, je věcí ve smyslu právním, a tudíž i předmětem občanskoprávních vztahů. Stavba jako nemovitost tedy musí splňovat znaky přirozeného pojmu věci s tím rozdílem, že nemusí být oddělena od pozemku, na kterém je postavena. V první řadě se musí jednat o vymežitelný kus vnějšího světa. Z tohoto důvodu se o stavbu jako nemovitost nemůže jednat v případě výsledku stavebních prací, který není vymežitelný vzhledem k pozemku, na kterém stojí (např. nejde o nemovitou stavbu v případě hráze rybníka, pokud nelze určit, kde končí pozemek a začíná samotná hráz; srv. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2003, sp.zn. 22 Cdo 1221/2001).

23. 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, jak shora uvedeno, občanský zákoník. Toto rozdělení daně z pozemku také odpovídá rozdělení nemovitostí podle § 119 odst. 2 občanského zákoníku.

25. Ačkoli daňové předpisy zcela jistě náleží k právu veřejnému, nelze mít za to, že mezi právem veřejným a soukromým je nepřekonatelná mez a že předpisy práva veřejného jsou aplikovatelné zcela bez ohledu na právo soukromé. Právo soukromé a právo veřejné jsou dvě pouze relativně oddělené části jednotného právního řádu. Relativnost jejich oddělení spočívá v tom, že primárně směřují k ochraně odlišných zájmů. Veřejné právo směřuje primárně k ochraně zájmů veřejných a soukromé právo primárně k ochraně zájmu jednotlivců. To však neznamená, že právo soukromé nemůže odkazovat či navazovat na některé pojmy práva veřejného nebo tyto pojmy recipovat a vice versa. Odkazuje-li proto veřejné právo na pojem práva soukromého, je povinností příslušného orgánu, který je činný na poli práva veřejného, interpretovat a aplikovat i tyto soukromoprávní pojmy.

26. Podle § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitosti jsou předmětem daně ze staveb stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané a nebo podle dříve vydaných obecně závazných právních předpisů dokončené. Předpokladem, aby stavba byla předmětem daně podle tohoto zákona tedy je nejen to, že je nemovitou stavbou, nýbrž musí být splněny i další zde uvedené předpoklady, tj. zejména skutečnost, že podléhá kolaudaci. Tyto předpoklady musí být splněny kumulativně. Sama skutečnost, že bylo na stavbu vydáno kolaudační rozhodnutí, proto není dostačující k závěru, že se jedná o stavbu, která je předmětem daně ze staveb. Vždy je zapotřebí též zkoumat, zda se jedná o nemovitou stavbu ve smyslu občanskoprávním. Ke stejnému závěru dospěl Ústavní soud již v usnesení ze dne 3. 6. 2003, sp.zn. II. ÚS 596/01, které ostatně v jiné souvislosti cituje ve svém rozsudku i Nejvyšší správní soud. Nesplňuje-li výsledek stavební činnosti pojmové znaky stavby jako věci nemovité, je jedinou nemovitostí, která by mohla být předmětem daně z nemovitosti, právě jen pozemek, na kterém byla daná stavební činnost uskutečňována.

27. Zda se v konkrétním případě jedná či nejedná o stavbu, která je předmětem daně ze staveb, musí posoudit primárně správce daně, který o dani rozhoduje. Stavební úřad v rámci kolaudačního řízení pouze posuzuje, zda předmětná stavba odpovídá pojmu stavba podle stavebního zákona, nikoli však zda jde i stavbu nemovitou ve smyslu občanského zákoníku. Proto nelze souhlasit s názorem Nejvyššího správního soudu, že správci daně nezbývá, než se opřít o odborné posouzení stavebního úřadu. Jde o posouzení správce daně, které je následně přezkoumatelné i ve správním soudnictví. S Nejvyšším správním soudem nelze proto souhlasit též v tom, že stavební úřad v kolaudačním rozhodnutí stavbu zkolaudoval jako stavbu nemovitou. Právní povaha stavby jako věci či dokonce jako věci nemovité není vůbec předmětem kolaudačního řízení. Podle § 81 odst. 1 stavebního zákona zkoumá stavební úřad v kolaudačním řízení zejména, zda byla stavba provedena podle dokumentace ověřené stavebním úřadem ve stavebním řízení a zda byly dodrženy

podmínky stavebního povolení. Dále zkoumá, zda skutečné provedení stavby nebo její užívání nebude ohrožovat veřejné zájmy, především z hlediska ochrany života a zdraví osob, životního prostředí, bezpečnosti práce a technických zařízení. Jelikož stavební úřad v kolaudačním řízení neposuzuje, zda předmětná stavba je i stavbou z hlediska občanskoprávního, není důvod vytýkat stěžovateli, že proti takovému označení v kolaudačním rozhodnutí nic nenamítal, jak to učinil Nejvyšší správní soud.

30. Lze shrnout, že předpokládá-li zákon o dani z nemovitosti pro vyměření daně ze staveb existenci stavby ve smyslu občanskoprávním, musí správní soud při přezkumu rozhodnutí daňového úřadu k žalobnímu bodu žalobce posoudit, zda daná nemovitost takovou stavbou je či nikoli. Neučiní-li tak, stává se předmětem daně odlišný objekt, než který za předmět daně pokládá zákon o dani z nemovitosti. Potom však daň není v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny uložena na základě zákona. Pokud však Nejvyšší správní soud vychází z toho názoru, že předpokladem vyměření daně ze staveb je jen to, že stavba byla zkolaudována a jedná se o stavbu promítající se svým půdorysem nadzemní části stavby v m² na pozemek, aniž by bylo třeba zvláště zkoumat, zda se jedná o nemovitou věc z hlediska práva občanského, vzal za předmět daně odlišný objekt, než který za předmět daně ze stavby považuje zákon o dani z nemovitosti. Tím bylo porušeno ústavní právo stěžovatele, zakotvené v čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého mohou být daně a poplatky ukládány jen na základě zákona. Výklad pojmu stavba, který zvolil v ústavní stížnosti napadeném rozsudku Nejvyšší správní soud a v návaznosti na něm i krajský soud proto nelze považovat ústavně konformní.“

Ve věci je tedy podstatné, že zákon o dani z nemovitostí užívá pojem „stavba“ ve významu občanskoprávním.

Podle ustanovení § 119 odst. 2 občanského zákoníku nemovitostmi jsou pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem.

Podle ustanovení § 120 odst. 1 občanského zákoníku součástí věcí je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila.

Podle ustanovení § 120 odst. 2 občanského zákoníku stavba není součástí pozemku.

Pro zodpovězení otázky zda v daném případě je předmětná zpevněná plocha pozemků samostatnou stavbou či nikoli je třeba se zabývat způsobem provedení zpevněné plochy na pozemku p. č. 566/36 v k. ú. Horní Studenec o výměře 2.170 m². Z protokolu o místním šetření ze dne 12. 10. 2009, č. j. 27468/09/224960706448, vyplývá, že správce daně zjistil ke zpevněným plochám tyto skutečnosti: „vybagrováno, hrubý (MAKADAM), jemný, válcování (zhutnění), položen živičný povrch. Dle skutečnosti není zpevněná plocha se živičným povrchem v prostoru parkoviště, při vjezdu do firmy po levé straně. Parcela č. 566/9 celková výměra 4.467 m², z toho komunikace činí 2.702 m² (p. č. 566/36), 19 x 28 = 532 m² (parkoviště – není zpevněno, 2.702 m² – 532 m² = 2.170 m². K tomuto protokolu je přiložena

fotokopie geometrického plánu č. 248-1282/2007 ze dne 19. 9. 2007 a fotodokumentace, z nichž lze fakticky prostorově vymezit sporné zpevněné plochy. Ze způsobu provedení však nevyplývá, že se jedná o samostatnou věc v občanskoprávním smyslu, neboť živichý povrch je podle bohaté soudní judikatury posuzován jako součást pozemku, nikoli jako samostatná stavba. V této souvislosti lze připomenout např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2005, sp. zn. 28 Cdo 1534/2004, in: www.nsoud.cz, podle něhož zpevněné živiché vrstvy, tvořící místní komunikaci v areálu parku, nejsou stavbou jako samostatnou věcí. Dále rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 22 Cdo 1118/2005, in: www.nsoud.cz, v němž dovedl, že tenisový dvorec, představovaný navrstvením jednotlivých přírodních stavebních materiálů, vytvořený zpracováním a ztvárněním pozemku, není stavbou ve smyslu ustanovení § 119 odst. 2 a § 120 odst. 2 občanského zákoníku, ale součástí pozemku jeho upraveným povrchem, který určuje, o jaký druh pozemku se jedná. Dále pak lze připomenout usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 9. 2002, sp. zn. 22 Cdo 2918/2000, in: www.nsoud.cz, podle něhož terasa vytvořená venkovní úpravou a zpevněním povrchu pozemku je součástí pozemku nikoli samostatnou stavbou. Rovněž rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. 22 Cdo 737/2002, in: www.nsoud.cz, podle něhož samotná skutečnost, že pozemek byl upraven na zpevněnou plochu způsobem, pro který stavební předpisy vyžadují stavební povolení, nečiní z této plochy samostatný předmět občanskoprávních vztahů; jde o součást pozemku. Vzhledem k tomu, že žalovaný z hlediska daňového označil předmětné zpevněné plochy jako **neveřejné účelové komunikace**, dovoluje si soud ještě připomenout rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 10. 2006, sp. zn. 31 Cdo 691/2005, in: www.nsoud.cz, v němž účelové komunikace výslovně vyloučil jako samostatnou věc v občanskoprávním smyslu a z tohoto rozsudku soud pro podporu své argumentace cituje: „Nelze vyloučit, že místní komunikace může být stavbou, a tedy samostatnou věcí ve smyslu občanskoprávním, a že právní vztahy k ní nemusí být totožné se vztahy k pozemku, na němž byla zřízena. Této možnosti nasvědčuje i § 17 odst. 3 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, dle něž, jestliže byla zřízena stavba dálnice, silnice nebo místní komunikace na cizím pozemku a vlastníku této stavby se prokazatelně nepodařilo dosáhnout majetkoprávního vypořádání s vlastníkem pozemku, je příslušný speciální stavební úřad oprávněn na návrh vlastníka stavby zřídit věcné břemeno, které je nezbytné pro výkon vlastnického práva ke stavbě, a to za jednorázovou náhradu ve výši, která podle zvláštního předpisu náleží za vyvlastnění. Z tohoto ustanovení vyplývá, že zákon rozlišuje vlastnictví pozemků pod komunikacemi (**s výjimkou komunikace účelové**) od vlastnictví samotné komunikace, a tudíž je na tyto pozemní komunikace, tj. dálnice, silnice a místní komunikace, třeba v zásadě pohlížet jako na samostatné předměty právních vztahů.“

Vycházel-li tedy žalovaný v přezkoumávaném případě, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 – 59, který se zabýval problematikou pozemních komunikací a řešil vlastnictví účelové komunikace, za situace, kdy stavba na pozemku jiného subjektu než stavebníka proběhla plně v režimu stavebního řízení, včetně stavebního povolení a následné kolaudace, je evidentní, že skutkové okolnosti, přezkoumávané věci jsou odlišné. Předmětem přezkumu v projednávané věci je problematika daňová, a to zodpovězení otázky, zda zpevněné

plochy pozemků nacházející se ve vnitropodnikovém areálu žalobce jsou či nejsou předmětem daně ze staveb.

Sporné zpevněné plochy v napadených rozhodnutích žalovaný označil jako neveřejné účelové komunikace a dovodil, že byly zkolaudovány s ostatními stavbami provozního areálu žalobce. Se závěrem žalovaného o kolaudaci stavby zpevněných ploch pozemků se soud neztotožňuje, a to s ohledem na obsah daňového spisu předloženého žalovaným. Především z rozhodnutí stavebního úřadu Městského úřadu Ždírec nad Doubravou ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2273/06-310/2006/S-P, vyplývá, že tímto rozhodnutím bylo povoleno užívání stavby „*Provozní areál firmy ENVITERM a.s. – výroba pelet z dřevního odpadu*“ na pozemku parc. č. st. 203 v katastrálním území Horní Studenec, provoznímu areálu bylo přiděleno číslo popisné 573, využití stavby – stavba pro výrobu a skladování). Z uvedeného je tedy zřejmé, že tímto rozhodnutím byla kolaudována stavba provozního areálu, v žádném případě z něj nelze dovodit kolaudaci samostatné stavby zpevněné plochy pozemků nacházející se na pozemku p. č. 566/36 v katastrálním území Horní Studenec. Na stavbu zpevněné plochy pozemků nebylo vydáno stavebním úřadem ani územní rozhodnutí a ani stavební povolení. Problematika zpevněných ploch byla řešena jen jako jedna z podmínek pro provedení stavby ve stavebním povolení vydaném stavebním úřadem Městského úřadu Ždírec nad Doubravou ze dne 13. 12. 2006, č. j. S/109/00-Š, na stavbu „*Provozního areálu firmy ENVITERM a.s. – výroba pelet z dřevního odpadu*“, a to v bodě 6., v němž bylo stanoveno: „*Povrch vnitroareálových komunikací bude živičný, pěší komunikace z betonové zámkové dlažby. Ostatní plochy budou zatravněny. Vjezd do areálu bude oplocen pomocí ocelových sloupků a pletiva FeZn.*“

S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci, vzhledem k daňové podstatě sporu a zejména logice věci, soud uzavírá, že sporné zpevněné plochy lze fakticky vymezit v prostoru (viz geometrický plán a fotodokumentace), nejedná se o stavbu – samostatnou věc v občanskoprávním smyslu, jde toliko o zpevnění povrchu pozemku vrstvením – v daném případě jde o živičný povrch, nedošlo ke kolaudaci zpevněných ploch jako individuálně určené stavby. Není tedy reálné, aby žalobce převedl na jiný subjekt vlastnictví ke sporným zpevněným plochám bez současného převodu pozemku, na němž se tyto nacházejí, nejde tedy o samostatnou věc ve smyslu občanskoprávním. Je tedy zřejmé, že se jedná o součást pozemku a pokud by případně v budoucnu došlo ke znehodnocení předmětných zpevněných ploch, bude žalobce tyto plochy uvnitř podnikového areálu užívat stejně, jen na nižší úrovni a v nižší kvalitě. Sporné zpevněné plochy tudíž nemohou podléhat dani ze staveb, jsou předmětem daně z pozemků. Soud se zcela ztotožňuje s argumentací žalobce, že předmět zdanění musí být vymezen přímo v zákoně, a to s dostatečnou určitostí a nelze připustit, aby k rozšiřování předmětu zdanění vyplývající z ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí docházelo změnou judikatury v nedaňové oblasti.

S přihlédnutím ke způsobu vypořádání prioritní žalobní námitky soud jako nepřipadnou vyhodnotil námitku žalobce, že daň z nemovitostí pro rok 2007 byla žalobci doměřena v rozporu s ustanovením § 13b zákona o dani z nemovitostí, neboť i v tomto zdaňovacím období bylo sporné plochy předmětem daně z pozemků.

Soud se rovněž neztotožňuje s námitkou žalobce týkající se nezákonnosti předmětné daňové kontroly. Především v oznámením správce daně o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 9. 2009, č. j. 25572/09/224960706448, je zcela zřejmě uvedeno, že předmětem daňové kontroly je daň z nemovitostí za roky 2007, 2008 a 2009. Toto oznámení bylo dle vrácené doručenky do vlastních rukou žalobce bylo doručeno dne 11. 9. 2009. Protokol správce daně ze dne 22. 9. 2009, č. j. 26432/09/224960706448, o zahájení daňové kontroly výslovně uvádí, že daňová kontrola se týká daně z nemovitostí za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009. Předmětná kontrola byla zahájena protokolem správce daně ze dne 22. 9. 2009, č. j. 26432/09/224960706448. Vlastní kontrolní zjištění pak vyplývají ze zprávy správce daně o kontrole daně z nemovitostí ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27823/09/224960706448, s níž byl žalobce seznámen dne 20. 10. 2009.

Základním procesním předpisem, který upravoval až do 31. 12. 2010 řízení ve věcech daní a poplatků, byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Institut daňové kontroly v něm byl upraven ustanovením § 16 tohoto zákona a složil k tomu, aby správce daně mohl zjistit a prověřit daňový základ daňového subjektu. Cíl daňové kontroly lze tedy charakterizovat jako zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Úkolem správce daně bylo zkontrolovat to, zda stanovený daňový základ, tedy v daném případě základ daně přiznaný žalobcem v daňovém přiznání, byl vykázan v souladu s hmotněprávními předpisy upravující příslušnou daňovou povinnost. Bylo přitom na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Pokud správce daně vymezil, že předmětem daňové kontroly je daň z nemovitostí za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009, byl povinen pohybovat se v mezích, které určil. V daném případě je z obsahu daňového spisu zjevné, že správcem daně vymezený předmět daňové kontroly překročen nebyl. Dále je třeba zdůraznit, že daňová kontrola je v podstatě řízením důkazním, které bylo regulované ustanovením § 31 zákona o správě daní a poplatků, se specifickými stanovenými v ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o povinnosti kontrolovaného subjektu, a v ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, pokud jde o práva kontrolovaného subjektu. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků měl daňový subjekt, u něhož byla prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě, ke způsobu jejich zjištění. Z obsahu daňového spisu předloženého žalovaným vyplývá, že žalobce tohoto svého práva využil a nesouhlas s kontrolními závěry správce sdělil v písemném vyjádření ze dne 26. 10. 2009.

Z bohaté a ustálené soudní judikatury lze k problematice institutu daňové kontroly připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 – 60, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „*Daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním o výsledku a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně*

také ukončen. Jde tedy o procesní postup sloužící k prověření správnosti daňové povinnosti v daném případě uvedené v předložených daňových přiznáních. V jeho rámci daňový subjekt prokazuje svá tvrzení. V zásadě tedy je kontrola založena na dokazování.“

Dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 – 164, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „*Jak je z uvedeného zřejmé, právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Tak například podle § 16 odstavce 4 citovaného zákona může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepiše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění, a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.“*

K posuzované žalobní námitce lze tedy uzavřít, že důvod zahájení daňové kontroly a její rozsah jednoznačně vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 22. 9. 2009, č. j. 26432/09/224960706448. Jejím legitimním cílem pak byl veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní vyplývající z ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení. Soud proto uzavírá, že při plném respektu k dlouhodobé judikatuře Ústavního soudu, včetně žalobcem zmiňovanému nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, tento není ve věci přílehlavý, neboť s ohledem na výše uvedenou argumentaci daňová kontrola ve věci žalobce nebyla zahájena nezákonně a správce daně bezprostředně po jejím zahájení činil úkony k ověření správného základu daně přiznané žalobcem v daňovém přiznání.

Jen pro úplnost k nepřiléhavosti žalobcem zmiňovanému nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, soud připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 – 90, in: www.nssoud.cz, podle něhož: „...*Nejvyšší soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu.*

Toto respektování nicméně nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. I zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu.“

Jako nepřipadnou je nutno vyhodnotit závěrečnou námitku žalobce, spočívající v tom, že žalobci byla doměřena daň ze zpevněné plochy nacházející se na pozemku p. č. 566/36 v k. ú. Horní Studenec, který není zapsán v katastru nemovitostí. Z protokolu o místním šetření ze dne 12. 10. 2009, č. j. 27468/09/224960706448, vyplývá, že žalobce poskytl správci daně geometrický plán ze dne 19. 9. 2007, č. 248-1282/2007 obsahující výkaz dosavadního a nového stavu údajů katastru nemovitostí a s výpočtem výměry zpevněných ploch výslovně souhlasil.

Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než nezákonná rozhodnutí žalovaného pro vady řízení bez jednání zrušit podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí je v rozporu s daňovým spisem. V dalším řízení je pak žalovaný v souladu s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vyjádřeným v tomto zrušujícím rozsudku a přehodnotí právní kvalifikaci skutkových zjištění.

K namítané nezákonnosti napadených rozhodnutí si soud ještě dovoluje připomenout rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, in: www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 s. ř. s.), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“

Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Náklady ve věci úspěšného žalobce sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000,- Kč, z odměny za právní zastoupení advokátem, a to podle sazby vyplývající z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) ve výši 2.100,- Kč za jeden úkon právní služby, a to za tyto úkony právní služby: 1. převzetí a příprava zastoupení ze dne 4. 2. 2010, 2. písemné podání soudu ze dne 12. 3. 2010, 3. písemné podání soudu ze dne 17. 6. 2010 - ve výši ½ v souladu s ustanovením § 11 odst. 2,3 AT (k tomuto srov. rozsudek VS v Praze ze dne 30.1.1998, sp. zn. 6 A 205/95, SJS 531/1999), ze 3 náhrad hotových výdajů po 300,- Kč v souladu s ustanovením § 13 odst. 1,3 AT a dále z

20% DPH ve výši 1.230,- Kč v souladu s ustanovením § 57 odst. 2 s. ř. s. Celkem se jedná o částku ve výši 9.380,- Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit přímo k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Milana Jelínka, advokáta, AK Hartman, Jelínek, Fráňa a partneři, se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15. Ke splnění této povinnosti pak soud stanovil lhůtu 30-ti dnů od právní moci rozsudku, neboť tuto považuje za přiměřenou.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Brně a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Krajský soud v Brně dne 27. července 2011

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu