



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Severočeské vodovody a kanalizace, a. s.**, se sídlem Přítkovská 1689, Teplice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká Hradební 61, Ústí nad Labem v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 6. 2007, čj. 7432/07-1400, čj. 7434/07-1400, čj. 7435/07-1400 a čj. 7436/07-1400, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 2. 2008, čj. 15 Ca 146/2007 - 34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 2. 2008, čj. 15 Ca 146/2007 - 34 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími žalovaného ze dne 6. 6. 2007, čj. 7432/07-1400, čj. 7434/07-1400, čj. 7435/07-1400 a čj. 7436/07-1400, byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaných Finančním úřadem v Teplicích (správce daně), kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z nemovitostí za zdaňovací období let 2002, 2003, 2004 a 2005.

Žalobce podal proti výše uvedeným rozhodnutím čtyři samostatné žaloby u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který je spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a následně je rozsudkem ze dne 27. 2. 2008 zamítl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že právní řád jednoznačně nedefinuje pojem vodního hospodářství, nýbrž jej užívá ve dvou zcela odlišných významech. První okruh právních předpisů pod tímto termínem rozumí hospodaření na vodních plochách jako jednu ze zemědělských činností a druhý okruh pak vodním hospodářstvím rozumí hospodaření s vodami. Krajský soud dovodil, že pod pojmem vodní hospodářství ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) bod 1

zákona č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí se rozumí prvně uvedené pojetí vodního hospodářství, tj. hospodaření na vodních plochách a nikoliv hospodaření s vodami. Pod hospodaření na vodních plochách je možno zahrnout chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše. V obchodním rejstříku žalobce však žádná z těchto činností uvedena není. K námitce, že žalovaný neoprávněně použil Odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (OKEČ) krajský soud uvedl, že žalovaný i správce daně postupovali správně, pokud pro podřazení konkrétní činnosti žalobce pod obecné termíny uvedené v zákoně využil podpůrně OKEČ. Vzhledem k tomu, že je možné využívat statistické registry k zařazení jednotlivých činností pod sazby daně z přidané hodnoty, je možné jich zcela jistě podpůrně využít i při stanovení základní sazby daně z nemovitostí. Právě s podpůrným použitím OKEČ žalovaný zjistil, že shromažďování, úprava a rozvod vody je podřazeno do stejné sekce jako výroba a rozvod elektřiny a plynu, a proto dospěl oprávněně k závěru, že budovy ve vlastnictví žalobce lze podřadit pod § 11 odst. 1 písm. d) bod 2 zákona o daních z nemovitostí. Soud se plně ztotožnil se závěrem žalovaného, že převažující činností žalobce je shromažďování, úprava a rozvod vody, přičemž sběrem, odváděním a likvidací odpadních vod dochází pouze k uzavření koloběhu „výroby vody“. Otázkou obsahu norem ČSN 750101 a ČSN 736510 se krajský soud nezabýval, neboť sám žalobce uvedl, že vymezení tam uvedených pojmů je nepodstatné vzhledem k nulové právní síle těchto norem.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž se dovolal stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Nejprve upozornil na fakt, že protokol o ústním jednání ze dne 26. 2. 2008, čj. 15 Ca 146/2007 - 30 je plný procesních vad. Stěžovatel v rámci ústního jednání navrhl listinné důkazy (využití předmětných budov v rámci vodního hospodářství a přehled výnosů dle jednotlivých činností stěžovatele, a to včetně geometrických plánů). Krajský soud pouze ústně poznamenal, že provedení těchto důkazů není nezbytné a navíc je vůbec nezahrnul do protokolu. Stěžovateli nebyl dán prostor ke vznesení námitek a připomínek k provedené protokolaci jednání. Protokol dále není řádně vyplněn, není zaznamenána přítomnost veřejnosti a není ani podepsán. Neprovedení důkazů není zdůvodněno ani v písemném vyhotovení rozsudku. Tento postup hrubě odporuje základnímu principu právního státu, tj. právní jistoty; k tomu odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 470/97 a sp. zn. II. ÚS 686/02.

Dále se stěžovatel dovolával stížního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť se neztotožnil s restriktivním způsobem, jakým krajský soud provedl výklad pojmu „vodní hospodářství“. Důvodová zpráva k zákonu o dani z nemovitostí byla vyhotovována v době, kdy pojem vodní hospodářství byl dostatečně definován, a to jak ČSN 736210, přičemž závaznost Československých státních norem byla v uvedené době dána zákonem č. 142/1991 Sb., o československých technických normách. Nelze opomenout ani tehdy platný zákon č. 138/1973 Sb., o vodách. Dle stěžovatele tedy zákonodárce v době sestavování důvodové zprávy dostatečně věděl, jak pojem vodní hospodářství vykládat. Dále rozvedl, že ačkoliv není tento sporný pojem v současném právním řádu jednoznačně definován, lze z platných právních předpisů vysledovat, že poskytování služeb oboru vodovodů a kanalizací patří pod vodní hospodářství. Za zcela nepřipustné považuje

stěžovatel posuzování své činnosti pomocí OKEČ, protože tato klasifikace není pro oblast zákona o dani z nemovitostí závazná.

Třetí okruh kasačních námitek tvořil stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že dotčené správní orgány rozhodly o přerážení jeho nemovitostí pod vyšší sazbu daně bez jakékoliv opory v právním řádu, a to pouze s odůvodněním, že žalobkyně vykazuje vyšší zisk než obdobné ekonomické subjekty, což je evidentní diskriminace úspěšného podnikatele. Daň z nemovitostí je daň majetkového typu, kde není rozhodující, zda má poplatník nějaký výnos; pokud by totiž ze staveb plynul nějaký příjem, byl by podroben dani z příjmů.

Podáním ze dne 3. 2. 2009 stěžovatel doplnil kasační stížnost, ve které poukázal na nesoulad výkladu pojmu vodní hospodářství provedeného krajským soudem s výkladovými principy platnými pro oblast veřejného práva, zejména se zásadou *in dubio pro mitius*. Krajský soud připustil, že sporný pojem lze chápat ve dvou významech, a proto se měl přiklonit k přístupu mírnějšímu. Zařazení činnosti vykonávané v daných objektech za pomoci statistické klasifikace OKEČ vede z hlediska zákona o dani z nemovitostí k absurdnímu výsledku, kdy jsou stavby sloužící k podnikání v oboru vodovody a kanalizace zahrnuty do kategorie staveb sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu, což má ve srovnání s kategorií vodní hospodářství již z pouhého jazykového hlediska daleko menší oporu v zákoně.

Žalovaný podal obsáhlé vyjádření ke kasační stížnosti, v němž setrval na správnosti svého postupu. K namítané nepřezkoumatelnosti uvedl, že krajský soud oprávněně považoval navržené důkazy za nadbytečné. Rozhodnutí soudu je dostatečně odůvodněno a obsahuje srozumitelný výrok ve věci samé. K námitce libovůle obou správních orgánů spočívající v rozdílném rozhodování ve stejných případech uvedl, že správce daně je místně příslušným správcem daně pouze u stěžovatele s touto hlavní ekonomickou činností. Jedná se sice o rozhodnutí odlišné od dosavadního postupu všech územních finančních orgánů, což jej však nečiní *a priori* nesprávným. Státní normy, na které stěžovatel odkazuje, mají pouze doporučující charakter, nicméně pojmosloví vodního hospodářství vyjádřené v uvedených normách je posouzeno shodně i v odvětvích OKEČ. Názor stěžovatele, že zákon o dani z nemovitostí je diskriminační, je neopodstatněný. Podmínky podnikání u regionálně dominantního dodavatele využívajícího již vybudovanou vodovodní síť z hlediska možné výnosnosti jsou diametrálně odlišné od podmínek, které má k dispozici zemědělská prvovýroba jakožto činnosti dle § 11 odst. 1 písm. d) bod 1 zákona o dani z nemovitostí. Jedná se o porovnání skutečně možné výnosnosti určitých činností vycházející z dlouhodobě vykazovaných zisků podnikatelských subjektů vykonávajících tyto rozdílné činnosti a nikoliv o porovnání konkrétních ekonomických subjektů v duchu zásady výkladu dle úmyslu zákonodárce (*argumentum e ratione legis*).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Předmětem rozdílných právních názorů stěžovatele a žalovaného bylo to, zda uplatnit při stanovení daně z nemovitostí sazbu ve výši 1 Kč za m² zastavěné plochy podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí účinném v době zdaňovacího období, nebo sazbu ve výši 5 Kč za m² zastavěné plochy podle písm. b) tohoto ustanovení. V této souvislosti nabývá stěžejního významu obsah pojmu „vodní hospodářství“, který zákon o dani z nemovitostí uvádí u nižší sazby a zodpovězení otázky, zda předmětné nemovitosti lze definovat jako stavby sloužící pro vodní hospodářství. Jde o otázku ryze právní, na kterou se soustředil již krajský soud, když konstatoval, že spor spočívá v tom, zda předmětné stavby mohou být stavbami sloužícími pro vodní hospodářství, či zda se jedná o stavby sloužící, pro průmysl, stavebnictví, dopravu a energetiku. I Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem vyšel z premisy, že mezi účastníky není sporu, že předmětem daně jsou garáže, sklady, dílny, montované haly, stanice PHM, truhlárna, administrativní budovy a parkoviště a že tyto stavby podléhaly zdanění buď ve výši 1 Kč nebo ve výši 5 Kč za m² zastavěné resp. upravené podlahové plochy. Vycházel z předpokladu, že budovy stěžovatele slouží v převážné míře k výrobě a rozvodu pitné a užitkové vody a likvidace vody odpadní. Nezabýval se rovněž rozlohami podlahových ploch u jednotlivých staveb, pokud případně slouží více účelům a vzájemnými poměry těchto podlahových ploch, jak předpokládá v těchto případech ustanovení § 11 odst. 6 zákona o dani z nemovitostí.

Zákon o dani z nemovitostí stanovil, že sazba daně ve výši 1 Kč za m² zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy se uplatní u staveb pro podnikatelskou činnost a u samostatných nebytových prostorů sloužících pro *zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství*, zatímco vyšší sazba daně se uplatnila u staveb sloužících pro *průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu*. Právní předpis hovoří o vodním hospodářství v § 11 pouze v souvislosti se sníženou sazbou daně, zatímco ve vztahu k účelu, ke kterému dle mínění daňových orgánů a krajského soudu stavby slouží, právního pojmu jakkoli slovně spojeného s vodou neužívá. Je proto třeba posoudit, zda lze interpretovat pojem „energetika“ tak, aby pokrýval i předmětné stavby resp. zda lze předmětné stavby považovat za stavby sloužící vodnímu hospodářství. Jinými slovy, bylo třeba posoudit, zda lze rezignovat na gramatický výklad právního předpisu a argumentovat tak, že jej uplatnit nelze, a to především v důsledku použití teleologického výkladu, který zdůrazňuje účel rozdělení jednotlivých staveb do kategorií podle sazby daně a rovněž zohledňující to, ve spojení s jakými druhy staveb jsou stavby, sloužící vodnímu hospodářství ve zvýhodněné kategorii uvedeny. Nejvyšší správní soud se při řešení této otázky nepřiklonil k právnímu názoru krajského soudu a daňových orgánů.

Právní předpisy, které upravují „nakládání s vodami“ pojem vodní hospodářství výslovně nedefinují. Na podrobný výčet toho, co lze rozumět vodním hospodářstvím, neaspíroval ve svém odůvodnění ani krajský soud a tyto ambice nemá ani Nejvyšší správní soud. Ve věci totiž nešlo o to bezezbytku vymezit a definovat pojem vodní hospodářství, ale posoudit, zda existuje rozumný důvod nezahrnout předmětné stavby do této kategorie. Lze proto pouze připomenout, že zákon č. 138/1973 Sb. o vodách zpravidla užíval adjektiva „vodohospodářský“ (např. ve spojení se stavbami, díly, rozhodováním, dozorem, plánem, opatřením. Účelem zákona č. 138/1973 Sb. bylo dle § 1 chránit vody pro jejich nenahraditelnost a celospolečenský význam, plánovitě řídit jejich odběry a jiné nakládání s

nimi tak, aby byla zabezpečena rovnováha mezi potřebou vody a kapacitou vodních zdrojů, pečovat o jejich čistotu a nejhospodárnější využití a zajišťovat ochranu před povodněmi. Inspirativní v tomto ohledu může být též zákon č. 130/1974 Sb. o státní správě ve vodním hospodářství (účinný do 31. 12. 2001), který např. v § 5 stanovil kompetence ministerstva pro životní prostředí jako ústředního vodohospodářského orgánu České republiky, kdy hovoří o péči o ochranu přirozené akumulace vod a vodních zdrojů, rozboru stavu využití vodních zdrojů, sestavování a doplňování směrného vodohospodářského plánu, schvalování manipulačních řádů vodohospodářských děl atd. Pro rámcové vymezení toho, co lze rozumět vodním hospodářstvím, může být podstatný též § 34 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb. o přestupcích. Ten uvádí, že přestupku na úseku vodního hospodářství se dopustí ten, kdo odebere povrchovou nebo podzemní vodu bez potřebného povolení vodoprávního úřadu nebo v rozporu s ním, vypustí odpadní nebo důlní vody do vod povrchových nebo podzemních, popřípadě do kanalizace, v rozporu s vodním zákonem, znečistí povrchovou nebo podzemní vodu nebo ohrozí její jakost nebo zdravotní nezávadnost nedovoleným nakládáním se závadnými látkami, popřípadě způsobí vniknutí těchto látek do kanalizace v rozporu s vodním zákonem, či poruší povinnosti týkající se vodních děl založené stavebními předpisy.

Krajský soud se snažil vymezit, co lze pod pojem vodní hospodářství v režimu zákona o dani z nemovitostí zahrnout. I když takovému vymezení nelze upřít přesvědčivost, s ohledem na stav právní úpravy neobstojí. Krajský soud uvádí, že k vymezení pojmu je třeba dospět v kontextu dalších budov zařazených do stejné skupiny. V rozsudku však chybí vysvětlení, jaký je onen základní důvod, proč právě stavby tohoto druhu (zemědělská prvovýroba, lesní hospodářství, vodní hospodářství) požívaly daňového zvýhodnění. Důvodová zpráva spíše než samotnou povahu těchto staveb, které mohou obecně souviset se zabezpečováním základních životních potřeb a rozvoje zdůrazňuje odlišné podmínky a charakter odvětví podnikatelské činnosti, tedy jiná hlediska. Dle důvodové zprávy má být takto zohledněna zastavěná plocha, která je např. u zemědělské prvovýroby větší než u jiných forem podnikání (např. staveb hotelů či peněžních ústavů).

Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že lze vysledovat v českém právním řádu užití termínu vodní hospodářství ve dvojím významu. Otázkou však je, zda lze hovořit o dvou „zcela odlišných“ významech tohoto pojmu, protože takové stanovisko předpokládá, že zákonodárce bude při užití tohoto pojmu mít vždy na paměti, v jaké souvislosti pojmu užívá a ony dva obsahové významy (jakkoli jde o stav obecně velmi nevhodný) budou mít vždy samostatný relativně určitý obsah. To však nelze s jistotou tvrdit. Např. § 1 odst. 1 zákona č. 95/1999 Sb. o podmínkách převodu zemědělských a lesních pozemků hovoří pod písm.a) bod 3 o tom, že předmětem převodu zemědělských a některých lesních pozemků z vlastnictví státu na jiné osoby podle tohoto zákona mohou být pozemky ve vlastnictví státu a ve správě Pozemkového fondu České republiky, které ke dni 24. června 1991 byly zastavěny obytnými, hospodářskými budovami nebo stavbami sloužícími zemědělské výrobě nebo *s ní souvisejícímu vodnímu hospodářství*. Zákon č. 95/1999 Sb., který dle názoru krajského soudu užívá termínu vodní hospodářství ve významu jedné ze zemědělských činností, však v tomto případě výslovně stanoví, že ono vodní hospodářství musí se zemědělskou výrobou souviset. Zákon o dani z nemovitostí však neobsahuje takové výslovné vyjádření, že vodní hospodářství musí souviset se zemědělskou prvovýrobou resp. lesním hospodářstvím.

Podle krajského soudu je třeba pojem vodní hospodářství chápat jako „hospodaření na vodních plochách“ a zahrnout do něj chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše. Zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství v § 2e odst. 3 písm.f) stanovil, že zemědělskou výrobou včetně hospodaření na vodních plochách se rozumí (vedle dalších definic) chov ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu. Zákon o zemědělství tedy hovoří o chovu ryb, vodních živočichů a pěstování rostlin na vodní ploše právě „přímo“ v souvislosti se zemědělskou výrobou, avšak užívá termínu „hospodaření na vodních plochách“ nikoli spojení „vodní hospodářství“. Zákon č. 252/1997 Sb. o zemědělství dále např. v § 2c odst. 2 písm.c) hovoří o posílení konkurenceschopnosti zemědělství, lesního a vodního hospodářství a rybářství, včetně zpracovatelských odvětví. Pokud by se tedy vodním hospodářstvím v „zemědělskoprávním smyslu“ rozuměl chov ryb (jak uvádí krajský soud), pak by bylo nadbytečné, aby základní odvětvový předpis (zákon o zemědělství) hovořil vedle vodního hospodářství samostatně též o rybářství.

Proto není zcela přesvědčivý názor krajského soudu, pokud jej to, že jsou v kategorii staveb zdaňovaných zvýhodněnou sazbou uvedeny i stavby sloužící zemědělské prvovýrobě resp. lesnímu hospodářství vede k závěru, že by mělo v případě vodního hospodářství jít pouze o stavby jakýmsi způsobem spjaté se zemědělskou prvovýrobou.

Není bez zajímavosti, že zákon o dani z nemovitostí účinný ke dni 1. 1. 1993 formuloval § 11 odst. 1 písm. d) bod 1 částečně odlišně, když hovořil u staveb pro podnikatelskou činnost o stavbách sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, stavbách pro lesní a vodní hospodářství. Opakované užití pojmu stavba, zejména ve druhém případě, kdy bylo užito za čárkou, mnohem zřetelněji oddělovalo stavby lesního a vodního hospodářství od staveb zemědělské prvovýroby. Teprve po 1. 1. 2001 doznalo předmětné ustanovení změny do podoby účinné v rozhodných obdobích. Pojem stavba již v jednotlivých bodech § 11 odst. 1 písm. d) není opakovaně užíván, ale objevuje se v návěti ustanovení § 11 odst. 1 písm. d), stejně jako v případě dalších písmen § 11 odst. 1 (kde se hovoří o garážích, ostatních stavbách, bytech atd.) a zákonodárce (patrně) považoval za nadbytečné jej znovu v bodu 1 opakovat. Nelze však tvrdit, že účelem této změny bylo zdůraznit bližší spojitost mezi stavbami zemědělské prvovýroby a stavbami vodního hospodářství, než tomu bylo doposud.

Nadále tak trvá situace, kdy § 11 odst. 1 písm.d) bod 1 hovoří o stavbách sloužících pro vodní hospodářství a mezi účastníky není sporu o tom, že předmětné stavby lze podřadit pod vodní hospodářství ve smyslu vodoprávních předpisů. V řízení nebyl shledán přesvědčivý důvod, který by nezpochybnitelně vyvrátil přiřazení takového významu pojmu vodní hospodářství, jaký má zejména v režimu zákona č. 138/1973 Sb. o vodách resp. zákona č. 254/2001 Sb. o vodách. Podle názoru Nejvyššího správního soudu lze navíc nalézt v zákoně o dani z nemovitostí argument, který chápání pojmu vodní hospodářství ve „vodoprávním smyslu“ podporuje.

V § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí jsou uvedeny stavby, které nejsou předmětem daně z nemovitostí. Patří mezi ně stavby přehrad, stavby, jimiž se upravuje vodní tok, stavby vodovodních řadů a vodárenských objektů včetně úpraven vody,

kanalizačních stok a kanalizačních objektů včetně čistíren odpadních vod, jakož i stavby určené k předchozímu čištění vod před jejich vypouštěním do kanalizací, stavby na ochranu před povodněmi, stavby k zavlažování a odvodňování pozemků. Ustanovení § 7 odst. 2 obsahuje odkaz na § 38 zákona č. 138/1973 Sb. o vodách, který nese označení *vodohospodářská díla* s tím, že jde o díla popř. jejich části určené k vodohospodářským účelům. Všechny stavby uvedené v § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí jsou obsaženy v demonstrativním výčtu vodohospodářských děl. Ustanovení § 7 odst. 2 směřuje prostřednictvím odkazu jednoznačně k zákonu o vodách a nikoli (případně) do sféry právní úpravy zemědělských či lesních činností. Pokud za této situace zákon o dani z nemovitostí na jiném místě používá pojem vodní hospodářství a bylo záměrem zákonodárce, aby byl tento pojem chápán jinak, bylo třeba, aby byl tento pojem (byť případně jen pro účely tohoto ustanovení) jinak vymezen, popř. bylo ustanovení formulováno tak, aby nevyvolávalo pochybnosti. Pokud se tak nestalo, je právě § 7 odst. 2 zákona o dani z příjmů dalším důvodem, proč § 11 odst. 1 písm.d) bod 1 interpretovat jinak, než učinil krajský soud a daňové orgány. Ustanovením § 7 odst. 2 je proto třeba argumentovat ve prospěch požadavku, aby pojmy právními předpisy užívané byly interpretovány obdobně (pokud není důvodu pro jiný postup) a nikoli skutečnost, že některé stavby nejsou předmětem daně, chápat jako další zvýhodnění stěžovatele a podpůrný argument pro to, aby ostatní stavby byly zdaněny vyšší sazbou (strana 5 žalobou napadených rozhodnutí).

Krajský soud se dále zabýval tím, zda bylo možné použít odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (OKEČ) ke stanovení druhu činnosti, kterou stěžovatel fakticky vykonává. V důsledku odlišného právního názoru Nejvyššího správního soudu však chybí výchozí předpoklad pro použití tohoto postupu. Tedy to, že daňové orgány musely zjišťovat, k jaké činnosti slouží, pokud je nelze označit za sloužící vodnímu hospodářství. Přesto však lze konstatovat následující: podle krajského soudu je možné využívat statistické registry k zařazení jednotlivých činností pod sazby daně z přidané hodnoty (příloha 2 a 3 k zákonu č. 235/2004 Sb.), a proto je možné jich *zcela jistě podpůrně využít* i při stanovení základní sazby daně z nemovitostí. Dle názoru krajského soudu se žalovaný dostatečným způsobem vypořádal s odvolací námitkou, že OKEČ není aplikovatelný na stanovení základní sazby daně.

Žalobou napadená rozhodnutí mimo jiné konstatují, že § 19 odst. 3 a § 20 odst. 1 zákona č. 89/1995 Sb. odkazují na daňové zákony, ve druhém případě přímo na zákon č. 337/1992 Sb. Žalovaný uzavřel, že pokud není zřejmé, do jaké sazby daně konkrétní podnikatelskou činnost zařadit, používá se OKEČ jako pomůcka v souladu se sdělením Ministerstva financí ze dne 4. 12. 2006 čj. 26/107 033/2006-261.

Zdůvodnění krajského soudu ani žalovaného není k této otázce dostatečné. Z § 19 odst. 3 zákona č. 89/1995 Sb. vyplývá, že statistické klasifikace jsou závazné pro orgány vykonávající státní statistickou službu a pro zpravodajské jednotky při poskytování údajů pro statistická zjišťování, při jejich zpracování a dále v těch případech, kdy tak stanoví zvláštní právní předpis. Mezi účastníky není sporu, že zákon o dani z nemovitostí neobsahuje výslovnou úpravu, podle které by bylo možné ze statistických klasifikací vycházet. Jinak tomu bylo a je u daně z přidané hodnoty, kde např. § 16 odst. 4 zákona č. 588/1992 Sb. odkazoval v souvislosti se sazbou daně na opatření Českého statistického

úřadu ze dne 1. 11. 1993 k zavedení Standardní klasifikace produkce. Rovněž § 47 odst. 4 a příloha 2 zákona č. 235/2004 Sb. vychází ze Standardní klasifikace produkce platné k 1. 1. 2003. Použitím argumentu *a contrario* při výkladu § 19 odst. 3 nelze než dospět k závěru, že statistické klasifikace nejsou závazné tehdy, pokud tak zvláštní právní předpis nestanoví. Na tom nic nemění ani zmínka žalovaného na poslední straně žalobou napadených rozhodnutí, že § 20 odst. 1 zákona č. 89/1995 Sb. obsahuje odkaz na zákon č. 337/1992 Sb. To, že Český statistický úřad zapíše ekonomický subjekt do registru ekonomických subjektů na základě údajů, které získal podle zvláštních zákonů – mimo jiné zákona o správě daní a poplatků, nesouvisí s otázkou závaznosti statistické klasifikace.

V souzené věci to znamená, že sice správce daně a žalovaný mohli učinit úvahu o tom, do jakého druhu činnosti případně OKEČ předmětnou činnost zařazuje, popř. jaké činnosti jsou zařazeny ve stejné sekci, nebylo však možné, aby pouze a jen na základě této úvahy učinili závěr o použitelnosti té které sazby daně z nemovitostí. Takový přístup by v konečném důsledku nečinil rozdíl mezi tím, kdy právní předpis výslovně na statistickou klasifikaci odkazuje a její použití je v souladu s § 19 odst. 3 zákona č. 89/1995 Sb. a tudíž je závazná a situací, kdy právní předpis takový postup nepředpokládá, uvedené ustanovení tak není naplněno, avšak shodného výsledku je dosaženo argumentem o podpůrném využití této klasifikace jako pomůcky. Jinými slovy, i v případě absence zákonného zmocnění nelze bránit správnímu orgánu, aby si (případně i za interního využití klasifikace) učinil o věci úsudek, avšak tento úsudek musí obstát sám o sobě ve vztahu k platné právní úpravě a musí být řádně odůvodněn. Klasifikace nemůže být jediným a stěžejním argumentem pro přijaté řešení, protože není v případě daně z nemovitostí závazná. Tím spíše, pokud text právního předpisu nabízí, jiné řešení.

Jak již bylo uvedeno, za situace, kdy neobstál výklad žalovaného a krajského soudu o tom, že vodním hospodářstvím je třeba rozumět v souzené věci hospodaření na vodních plochách, stál závěr o zařazení předmětných staveb do shodné kategorie, jako např. energetika, stavebnictví či doprava pouze na tom, že úprava vody je podřazena do shodné sekce OKEČ jako rozvod elektřiny a plynu. Takový závěr nemohl obstát. A to jak vzhledem k tomu, že § 11 zákona o dani z nemovitostí obsahuje výslovnou úpravu pro stavby sloužící vodnímu hospodářství a přípustnost gramatického výkladu nebyla v této věci spolehlivě vyvrácena, tak i pro výše uvedenou nezávaznost statistické klasifikace.

Námítky, které se týkaly ústního jednání, které se konalo dne 26. 2. 2008, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými. Soudní spis obsahuje listiny označené jako „výnosy dle jednotlivých činností společnosti“, „rozmístění útvarů společnosti v oblasti působnosti finančního úřadu v Teplicích“ a kopie katastrálních map. Tyto listiny jsou datovány dnem 7. 2. 2008, resp. 15. 2. 2008. Lze tedy teoreticky připustit, že byly do soudního spisu založeny při ústním jednání. Protokol o ústním jednání, který je veřejnou listinou nadanou presumpcí správnosti, pokud není prokázán opak, tuto skutečnost neuvádí. Bylo na žalobci, aby v případě, kdy mělo být pouze ústně při jednání sděleno, že důkazní prostředky nebudou prováděny, proti takovému postupu brojil a trval na protokolaci svého procesního stanoviska. Totéž platí o zcela obecné námitce, že důkazní návrhy byly „zcela bezprecedentně nezahrnuty do protokolu o jednání“. Pokud ze soudního spisu, zejména z protokolu o ústním jednání, popř. z následných písemných reakcí není patrné, že stěžovatel byl nespokojen z průběhem soudního jednání, popř. s jeho protokolací,

nezbývá než následně konstatovat, že námitka byla uplatněna ve zcela obecné rovině a obsah soudního spisu její důvodnosti nenasvědčuje. Ke zpochybnění protokolu o ústním jednání nepostačuje pouze následné tvrzení, že skutečnosti se při ústním jednání uskutečnily jinak, ale je třeba obsah protokolu zpochybnit prokázáním toho, co bylo v kasační stížnosti namítáno. To kasační stížnost nečiní.

Soudní spis rovněž neobsahuje žádné, byť dodatečné zpochybnění obsahu protokolu z ústního jednání učiněné stěžovatelem v mezidobí od proběhnuvšího jednání do podání kasační stížnosti. Teprve po doručení písemného vyhotovení rozsudku obdržela osoba oprávněná za stěžovatele jednat písemné vyhotovení protokolu o ústním jednání a následně podala kasační stížnost.

Stěžovatel též namítl neuvedení potřebných náležitostí v protokolu o soudním jednání. Je však třeba uvést, že protokol obsahuje všechny potřebné náležitosti. Bezpečně z něj vyplývá, které osoby – účastníci popř. jejich zástupci či zmocněnci se účastnily jednání. To, že se jednání případně účastnila veřejnost, není třeba v protokolu o ústním jednání výslovně uvádět, neboť veřejnost soudního jednání vyplývá z čl. 96 Ústavy. Rovněž je třeba připomenout, že je podepsán originál protokolu o ústním jednání, který je založen v soudním spisu.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 2. 2008, čj. 15 Ca 146/2007 - 34 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení je krajský soud vázán právními názory Nejvyššího správního soudu vyjádřenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. září 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu