



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **M. B., a. s.**, zast. JUDr. Ivanem Štanclem, advokátem, se sídlem Jihlava, Komenského 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, náměstí Svobody 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, č. j. 30 Ca 485/2000 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, č. j. 30 Ca 485/2000 – 50,
se z r u š u j e a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 14. 8. 2000, č. j. 100-1/00/FŘ 140. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě - dodatečnému platebnímu výměru č. X, na daň z nemovitosti za zdaňovací období roku 1997, ze dne 31. 8. 1999, č. j. 83159/99/314960/3846 - kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z nemovitosti ve výši 62 591 Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů zejména vyplynulo, že žalobce v daňovém přiznání označil pozemek parcelní číslo 346/1 v k. ú. B. zčásti jako zastavěná plocha a nádvoří a zčásti jako louka a zdaňoval jej v režimu daně z pozemků. Z odůvodnění daných rozhodnutí dále vyplynulo, že na základě daňové kontroly prováděné správcem daně pak bylo zjištěno, že parcela č. 346/1 k. ú. B. byla znovu zaměřena a zatříděna z části jako komunikace (stavba) a z části jako ostatní plocha. Zdaněním celé parcely v režimu daně z pozemků došlo podle správce daně k porušení § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění platném pro předmětné zdaňovací období, (dále jen „zákon o dani

z nemovitostí“); daň z části parcely, po které je vedena vnitropodniková komunikace byla doměřena.

V žalobě pak žalobce brojil proti tomuto doměření daně. Zejména namítal, že předmětná nemovitost je v katastru vedena jako druh pozemku ostatní plocha a nikoliv jako stavba, a jde tak o plochu ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí. Odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 18/97 - 18, resp. na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 2 Cdon 1414/97. Na základě výše uvedeného pak namítal rozpor se zákonem o dani z nemovitostí a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Požadoval zrušení označeného rozhodnutí a vrácení věci stěžovateli k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Krajský soud v Brně předmětné rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nezákonnost a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozhodnutí zejména uvedl, že otázku, za jakých podmínek je stavba nemovitostí, řeší jednotně pro celý právní řád ustanovení § 119 odst. 2 a § 120 odst. 2 občanského zákoníku. Dále uvedl, že při posouzení věci přihlédl ke stanovisku Nejvyššího soudu ČR (sp. zn. 2 Cdon 1414/97), z kterého vyplývá, že komunikace představují určité ztvárnění či zpracování (zejména stavební činnosti) povrchu pozemku. Nemohou tedy být ve smyslu občanskoprávním současně pozemkem a současně stavbou; nelze je od pozemku oddělovat. Své rozhodnutí dále opřel o ustanovení § 10 zákona o dani z nemovitostí, podle kterého je základ daně ze stavby dán výměrem půdorysu nadzemní části stavby v m², přičemž půdorysem se rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek. To však není případ komunikace, neboť ta obvodový plášť nemá. Závěrem pak krajský soud poznamenal, že rozšiřující výklad ustanovení § 10 zákona o dani z nemovitostí, který půdorys nadzemní části stavby spojuje s jiným vymezením, není z hlediska článku 2 odst. 2, článku 4 Listiny základních práv a svobod přípustný.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost. Jako důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávné právní posouzení.

Stěžovatel nejprve obecně shrnul veřejnoprávní a soukromoprávní úpravu předmětné problematiky, z čehož pak dovodil, že pojem stavba v občanskoprávním pohledu je jiný než podle zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“). Dále doplnil, že ustanovení § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí vymezuje předmět daně ze staveb tak, že se jí rozumí stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané nebo podle dřívějších závazných předpisů dokončené. Dále uvedl, že podle § 2 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí nejsou předmětem daně z pozemků v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami. Z výše uvedeného pak dovodil, že rozhodující pro posouzení toho, zda se jedná o stavbu či pozemek, je zjištění správce daně, v tomto případě zjištění, že jde o stavbu, z hlediska dikce zákona „zastavěnou plochu“, která vyplývá z vyjádření k tomu kompetentního stavebního úřadu, z kolaudačního rozhodnutí a konečně též z vlastního zjištění správce daně o tom, co tvoří tuto „zastavěnou plochu“ tělesa. V tomto ohledu stěžovatel odkazuje na závěry vyplývající ze zprávy o daňové kontrole, kolaudační rozhodnutí vydané MNV v B. – hospodářskosprávním odborem, č. 4/89, dne 2. 2. 1989, pod č. j. Výst/1754/88, oznámení o zahájení kolaudačního řízení ze dne 5. 12. 1988 pod č. j. Výst/1754/88, zápis o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby ze dne 21. 12. 1987, protokol o provedeném ústním jednání s místním šetřením k vydání kolaudačního

rozhodnutí k povolení užívání stavby „Zpracovna brambor a mrazírna B.“ s vyhodnocením zkušebního provozu ze dne 21. 12. 1988, ze kterého vyplývá, že předmětem kolaudace bylo provedení kolaudace stavby „Zpracovna brambor a mrazírna B.“, sestávající mimo jiné i z komunikace a komunikace – nouzový vjezd), z nichž dovozuje, že označené komunikace byly zkolaudovány jako stavba ve smyslu § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí a podléhají tudíž dani ze staveb.

K argumentu krajského soudu stran absence obvodového pláště stavby u komunikace pak stěžovatel uvedl, že zákon ani jiný právní předpis nestanoví, co je obvodovým pláštěm stavby. K tomuto doplnil, že z negativního vymezení uvedeného v ustanovení § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí vyplývá, že zákonodárce měl na mysli i stavby bez obvodového pláště. Předmětné komunikace však podle stěžovatele obvodový plášť mají; lze určit výměru půdorysu zpevněných ploch (podle projektové dokumentace je „tloušťka“ komunikace 60 cm, je osazena obrubníky, je 15 cm nad okolním terénem). Stejně tak uvedl, že komunikace jsou spojeny se zemí pevným základem. Na základě výše uvedeného pak dovozuje, že základ daně lze v tomto případě stanovit dle § 10 zákona o dani z nemovitostí.

Konečně poslední argument, tedy rozpor rozšiřujícího výkladu ustanovení § 10 zákona o dani z nemovitostí s Listinou základních práv a svobod, pak stěžovatel s odkazem na výše uvedené toliko obecně popřel.

Na základě těchto skutečností pak stěžovatel požadoval zrušení označeného rozhodnutí Krajského soudu v Brně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce podal ke kasační stížnosti vyjádření, ze kterého zejména vyplynulo, že předmětné kolaudační rozhodnutí se nazývá „Zpracovna brambor a mrazírna ve středisku JZD B.“ a předmětem kolaudace tak nebyly komunikace. Dále uvedl, že zákon o dani z nemovitostí nedefinuje stavbu a je tak třeba vycházet z obecné právní úpravy a na tuto aplikovat specifická ustanovení zákona o dani z nemovitostí; § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí zdaňuje daní z pozemků zastavěné plochy a nádvoří. K ustanovení § 10 zákona o dani z nemovitostí, resp. obvodovému plášti, pak žalobce uvedl, že nelze stanovit základ daně podle § 10 označeného zákona, pokud není splněna ani jedna z možností, uváděných v předmětném ustanovení. Odkázal i na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 45/98, který podle jeho názoru svědčí jeho argumentům. Žalobce dále doplnil, že není vlastníkem označených pozemků, ty jsou ve vlastnictví Pozemkového fondu České republiky, žalobce je má v pronájmu. Stejně tak neexistuje žádné kolaudační rozhodnutí na komunikaci, která by byla v jeho vlastnictví. Navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Na základě výzvy Nejvyššího správního soudu podal stěžovatel k vyjádření žalobce repliku, ve které uvedl, že nepovažuje za nutné se dále vyjadřovat. Toliko k žalobcovu tvrzení – žalobce není vlastníkem označených pozemků, ty jsou ve vlastnictví Pozemkového fondu České republiky, žalobce je má v pronájmu – výslovně uvedl, že má za prokázané, že předmětná komunikace je stavbou a jako taková podléhá dani ze staveb.

Ze správního spisu pak vyplývá, že žalobce pro svou podnikatelskou činnost využívá několik nemovitostí. Ke svému podnikání využívá i nemovitosti ve vlastnictví Pozemkového fondu České republiky; pro jejich užívání byla sepsána nájemní smlouva. V rámci těchto nemovitostí využívá i soubor objektů sloužících k zpracování a mražení brambor – „Zpracovna brambor a mrazírna“, sestávající mimo jiné i z komunikace umístěné

na pozemku parc. číslo 346/1. Ze spisové dokumentace, vztahující se ke stavbě „Zpracovna brambor a mrazírna ve středisku JZD B.“ (např. z technických zpráv), z povolení výstavby tohoto souboru objektů (Rozhodnutí Odboru výstavby Okresního národního výboru Jihlavě, č. r. 53/72, o přípustnosti stavby), jakož i následných aktů vedoucích k povolení užívání tohoto souboru objektů (oznámení o zahájení kolaudačního řízení a pozvání k ústnímu jednání ze dne 5. 12. 1988, Protokolu o provedeném ústním jednání s místním šetřením stanoveném k vydání kolaudačního rozhodnutí ze dne 21. 12. 1988, vyhotoveného MNV v B. – hospodářskoprávním odborem, jakož i ze samotného kolaudačního rozhodnutí (rozhodnutí vydané MNV v B. – hospodářskoprávním odborem, č. 4/89, dne 2. 2. 1989, pod č. j. Výst/1754/88), vyplývá, že celý soubor byl projektován, povolen, jakož i zkolaudován jako stavba.

Rozsudkem ze dne 18. 2. 2005, č. j. 4 Afs 23/2003 – 78, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, č. j. 30 Ca 485/2000 – 50, s odůvodněním, že v případě, kdy zákon výslovně nestanoví, že označené, specifické komunikace sloužící k podnikání žalobce, jsou stavbou či pozemkem, což je souzený případ, neb zákon nemůže podrobně pro každý jednotlivý případ stanovit, zda tento druh komunikace je stavbou či pozemkem, tedy, zda spadá pod daň ze staveb, či z pozemků, mu pak nezbyvá, než se opřít o odborné či odborná posouzení příslušného úřadu. V daném případě o posouzení úřadu stavebního. Jak vyplynulo ze správního spisu příslušný stavební úřad označený soubor nemovitostí posoudil jako stavbu (sestavající se mimo jiné i z předmětné komunikace – k čemuž je s ohledem na § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí nutno poznamenat, že v daném případě jde o komunikaci „neveřejnou“). V kolaudačním rozhodnutí (rozhodnutí vydané MNV v B. – hospodářskoprávním odborem, č. 4/89, dne 2. 2. 1989, pod č. j. Výst/1754/88), se výslovně uvádí, že stavba „Zpracovna brambor a mrazírna ve středisku JZD B.“ byla provedena podle dokumentace ověřené ve stavebním řízení a byly splněny podmínky územního rozhodnutí a stavebního povolení. Výchozím podkladem pro vydání tohoto kolaudačního rozhodnutí přitom byla zjištění vyjádřená v Protokolu o provedeném ústním jednání s místním šetřením stanoveným k vydání kolaudačního rozhodnutí k povolení užívání stavby „Zpracovna a mrazírna B.“ s vyhodnocením zkušebního provozu, ze dne 21. 12. 1988. V tomto protokolu se výslovně uvádí, že „Předmětem kolaudačního řízení bylo provedení kolaudace stavby „Zpracovna brambor a mrazírna B.““, a to objektů: Sklad MTZ, potrubní most, VO, venkovní slab. rozvody, *komunikace, komunikace-nouzový výjezd*, terénní úpravy, oplocení, sadové úpravy“. Tomu, že předmětná komunikace byla koncipována a realizována jako „stavba“ dále mj. svědčí i Zápis o odevzdání a převzetí budovy nebo stavby, ze dne 21. 12. 1987, kde je jako odevzdávaná a přebíraná stavba označena stavba „Zpracování brambor a mrazírna v B., č. 18 – komunikace, č. 19 – komunikace nouzový vjezd, přičemž tyto komunikace jsou v daném zápisu blíže situačně a rozměrově specifikovány. Stejně tak z příslušné technické správy, založené ve spisu vyplývá, že daná komunikace je stavebně řešena tak, že má několik vrstev, je spojená se zemí pevným základem, má celkovou tloušťku 60 cm, má stanovenou šířku, příčný sklon a má být osazena obrubníky. Proti kolaudačnímu rozhodnutí, zahrnujícím do zkolaudovaných objektů i předmětnou komunikaci nepodal žalobce, či jeho právní předchůdce žádné námitky, či odvolání, ani se nepokusil předmětné komunikace z režimu stavby následně vyloučit.

Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že si je vědom toho, že otázka zdaňování zpevněných manipulačních, parkovacích apod. ploch je předmětem poměrně častého soudního přezkoumávání a že je k této problematice také dostupná četná judikatura, která je (však) nutně vnitřně diferencovaná, a to s ohledem na vždy daná specifika té které věci. Ve vztahu k posuzované věci považoval Nejvyšší správní soud za nutné

primárně vyjít ze skutečností doložených ve spisu a tyto posoudit ve spojení s dikcí relevantních právních ustanovení, a to zejména ustanovení zákona o dani z nemovitostí. Zohlední-li Nejvyšší správní soud ve spisu doložené skutečnosti, a bude brát v potaz všechna rozhodná zákonná ustanovení a přitom respektovat i související ustanovení ústavního pořádku, zejména příslušná ustanovení Listiny základních práv a svobod, nemůže za situace, kdy z obsahu příslušných podkladů a jejich posouzení vyplývá, že se jedná o nemovitost zkolaudovanou jako stavbu, a kdy § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí stanoví, že *předmětem daně ze staveb jsou stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané...* a žádné jiné ustanovení nestanoví, že takové komunikace je třeba podřadit pod režim daně z pozemků, dospět k jinému závěru, než k tomu, že je třeba v souzené věci aplikovat ustanovení vztahující se ke stavbám a následně na základě tohoto zjištění i vyměřit daň ze stavby, a nikoliv pozemku. Základ daně ze stavby v posuzované věci se přitom musí řídit § 10 zákona o dani z nemovitostí (ve znění rozhodném v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí), v jehož smyslu je (byla) *Základem daně ze stavby výměra půdorysu nadzemní části stavby v m² (dále jen "zastavěná plocha") podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Půdorysem se rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek*. Ust. § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí (viz výše v textu) potom vymezuje, které stavby předmětem daně ze staveb nejsou. Z jeho dikce je pak ve spojení s dikcí § 10 zákona o dani z nemovitostí nutno jazykovým a systematickým výkladem dovodit, že stavbami pro účely daně z nemovitostí je nutno rozumět i takové stavby, které nemají „klasicky představitelný“ obvodový plášť (takový obvodový plášť „ prakticky přichází v úvahu jen u budov s více méně souvisle na sebe navazujícími obvodovými stěnami). Proto podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze přisvědčit hlavnímu argumentu Krajského soudu v Brně, že § 10 zákona o dani z nemovitostí na komunikace nedopadá, „neboť komunikace obvodový plášť nemá“. Dopad zákona o dani z nemovitostí na komunikace nelze restriktivně dovozovat z toho, zda jde o stavbu, která má či nemá „klasicky představitelný tzv. obvodový plášť“, , nýbrž jeho dopad je nutno dovozovat především ze splnění předpokladu, zda komunikace je či není zkolaudovaná jako stavba, přičemž pro případ, že komunikace zkolaudovaná jako stavba (a to stavba nemovitá) je, a že je u ní pro stanovení „zastavěné plochy“ možno vycházet z průmětu půdorysu stavby na pozemek, a základem daně ze stavby je potom právě výměra půdorysu nadzemní části stavby v m², promítající se na pozemek (ostatně viz dikci dnešního znění § 10 zákona o dani z nemovitostí, které je podstatně srozumitelnější).

Ostatně k obdobnému závěru, jak je výše nastíněn, dospěl ve věcně příbuzné věci i Ústavní soud v usnesení sp. zn. II. ÚS 596/01, ze dne 3. 6. 2003, ve kterém posuzoval otázku daně z nemovitostí u jmenovitě zpevněné plochy a v němž výslovně uvedl: „*Ustanovení § 10 cit. zák. (zákona o dani z nemovitostí, pozn. Nejvyššího správního soudu) je třeba vyložit v kontextu celého zákona, s přihlédnutím k jeho účelu. Z negativního vymezení pojmu stavba v ustanovení § 7 odst. 2 cit. zák. je zřejmé, že zákonodárce měl při vymezení předmětu daně ze staveb na mysli i stavby bez obvodového pláště. V opačném případě by některé z nich (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, stavby rozvodů energií a veřejných dopravních cest) výslovně z předmětu daně nevyloučil. Pokud by se totiž § 7 odst. 1 cit. zák. na stavby bez obvodového pláště nevztahoval, nebylo by třeba ani uvedené negativní enumerace, neboť ta by se stala zjevně nadbytečná. Ač je zřejmé, že ustanovení § 10 v platném znění nebylo zcela precizní (nedostatky byly odstraněny až novelou zák. č. 338/1992 Sb. zákonem*

č. 65/2000 Sb.), v kontextu celého zákona vede jeho interpretace nicméně k závěrům, k nimž dospěl i krajský soud (krajský soud dospěl k závěru, že se ve věci dané zpevněné plochy jednalo o stavbu a přicházela v úvahu daň ze staveb – pozn. Nejvyššího správního soudu). *Výklad, k němuž dospěl krajský soud, neodporuje požadavkům ústavnosti, zejména pak není v rozporu s elementárními požadavky spravedlnosti*“. Názor žalobce, že se v posuzované věci má jednat o zastavěnou plochu či nádvoří a tuto zdaňovat podle § 6 odst. 2 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, tak Nejvyšší správní soud za situace, kdy z doložených relevantních skutečností vyplývá, že se u předmětné komunikace jedná o stavbu, nesdílel a plně přisvědčil stěžovateli.

Nejvyšší správní soud s odkazem na výše uvedené uzavřel, že byla-li předmětná komunikace zkolaudována jako (nemovitá) stavba (čímž se Krajský soud v Brně nezabýval - s odvoláním na Stanovisko Nejvyššího soudu sp. zn. 2 Cdon 1414/97, položil zejména důraz na to, že komunikace nemohou být ve smyslu občanskoprávním současně pozemkem a současně stavbou), a jedná se o stavbu promítající se svým půdorysem nadzemní části stavby v m² na pozemek, měla být zaplacená daň ze staveb. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí krajského soudu o zrušení napadeného rozhodnutí bylo postaveno na opačné argumentaci, a sice na takové, že předmětná komunikace není stavbou, neb ustanovení § 10 zákona o dani z nemovitostí stanoví, že základ daně je dán výměrem půdorysu nadzemní části stavby v m² a půdorysem se rozumí průmět obvodového pláště stavby na pozemek, což není případ předmětné komunikace, neb ta obvodový plášť nemá, přičemž rozšiřující výklad ustanovení § 10 zákona o dani z nemovitostí je v rozporu s článkem 2 odst. 2, článku 4 Listiny, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než dát za pravdu stěžovateli, že v předmětné věci došlo k nezákonnosti, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 57/2005 - 21, vázán shora označeným názorem Nejvyššího správního soudu podle § 110 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s., žalobu zamítl.

Proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2005, č. j. 4 Afs 23/2003 - 78, jakož i rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 57/2005 - 21, podal žalobce dne 21. 9. 2005 k Ústavnímu soudu ústavní stížnost, ve které namítal porušení čl. 4 odst. 1, čl. 11 odst. 5, čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 90 Ústavy. Konkrétně uváděl, že Krajský soud v Brně s odkazem na právní názor Nejvyššího správního soudu rozhodl v rozporu se zákonem o povinnosti žalobce zaplatit daň ze staveb z vnitropodnikové komunikace, přestože není jejím vlastníkem a tudíž ani poplatníkem této daně. Napadenými rozhodnutími tak nebylo respektováno základní právo na vyměření daně pouze na základě a v mezích zákona. Doplnil, že není vlastníkem, ale toliko nájemcem pozemku, jehož součástí je vnitropodniková komunikace, přičemž ze samotné podstaty komunikace lze dovodit, že se nejedná o samostatnou věc, která by mohla být předmětem občanskoprávních vztahů, neboť je funkčně a fyzicky spojena s pozemkem. Napadenými rozhodnutími tak bylo žalobci uloženo zaplatit daň ze stavby, kterou sám nevlastní a není tedy dle zákona poplatníkem. Požadoval zrušení rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2005, č. j. 4 Afs 23/2003 - 78, jakož i rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 57/2005 - 21. Stejně tak požádal o odklad vykonatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně.

Ústavní soud nálezem ze dne 19. 6. 2007, sp. zn. II. ÚS 529/05, vyslovil, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2005, č. j. 4 Afs 23/2003 - 78, jakož i rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 57/2005 - 21, bylo

zasazeno do základního práva žalobce zaručeného čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva svobod a tyto rozsudky zrušil.

V odůvodnění zejména uvedl, že 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.

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, J.: 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).

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.

Při interpretaci pojmu „stavba“ podle zákona o dani z nemovitostí je dále třeba zohlednit i určení poplatníků daně ze staveb podle § 8 uvedeného zákona. Poplatníkem daně je podle tohoto ustanovení zásadně vlastník stavby. Vlastnické právo, které je institutem práva občanského, se však může vztahovat jen na věci v právním smyslu, které vymezuje, byť nikoli výslovně, občanský zákoník. Má-li být poplatníkem daně ze staveb vlastník stavby, musí být stavba způsobilým předmětem vlastnického práva. Je proto nezbytné, aby byla věcí v právním smyslu. I toto zákonné určení poplatníka daně proto svědčí ve prospěch názoru, že stavbou ve smyslu zákona o dani z nemovitostí se rozumí nemovitá stavba ve smyslu občanskoprávním. 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.

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 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 nemovitostí, právě jen pozemek, na kterém byla daná stavební činnost uskutečňována. 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. Přisvědčit lze Nejvyššímu správnímu soudu naopak v tom, že stavbou může být i jiná nemovitá stavba, než jen budova, tedy i stavba bez obvodového pláště, jak již Ústavní soud judikoval ve shora uvedeném usnesení, které Nejvyšší správní soud také ve svém rozhodnutí cituje (ačkoli je nesprávně označuje za nález).

Lze shrnout, že předpokládá-li zákon o dani z nemovitostí 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 nemovitostí. 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 nemovitostí. 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.

Ústavní soud proto uzavřel, že Nejvyšší správní soud a v návaznosti na něj i Krajský soud v Brně postupovaly mimo rámec daný jim příslušnými daňovými předpisy, neb aplikovaly běžné právo ústavně nekonformním způsobem, a dopustily se jednání, které vyvolalo porušení základního práva stěžovatele zakotveného v čl. 11 odst. 5 Listiny. Proto Ústavní soud napadená rozhodnutí dle § 82 odst. 3 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, zrušil.

Ústavní soud současně doplnil, že mu v dané věci již nepřísluší zkoumat, zda v předmětné věci představují výsledky stavebních prací na předmětném pozemku naplnění pojmových znaků věci nemovité či nikoli. Takový závěr je nutno považovat za výraz nezávislého soudního rozhodování, do nějž se Ústavní soud necítí oprávněn zasahovat, neboť interpretace a aplikace jednoduchého práva zásadně přísluší soudům obecným jako orgánům ochrany zákonitosti.

Za situace, kdy Ústavní soud zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2005, č. j. 4 Afs 23/2003 - 78, jakož i rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2005, č. j. 30 Ca 57/2005 - 21, avšak ponechal nezrušen ve věci první rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, č. j. 30 Ca 485/2000 - 50, je třeba pokračovat v řízení o kasační stížnosti podané stěžovatelem proti tomuto rozsudku, kterým Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 14. 8. 2000, č. j. 100-1/00/FR 140, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě - dodatečnému platebnímu výměru č. X, na daň z nemovitosti za zdaňovací období roku 1997, ze dne 31. 8. 1999, č. j. 83159/99/314960/3846 - kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z nemovitosti ve výši 62 591 Kč, a posoudit vše ve světle shora označených názorů Ústavního soudu.

Nejvyšší správní soud tak opětovně posuzoval, zda rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2003, č. j. 30 Ca 485/2000 - 50, je v souladu s výše uvedenými závěry Ústavního soudu.

Z odůvodnění rozsudku krajského soudu sice vyplývá, že z hlediska stanovení daně ze staveb není rozhodná pouze veřejnoprávní úprava, ale je třeba postupovat současně i podle občanského zákoníku, jehož ust. § 119 odst. 2 a 120 odst. 2 řeší jednotně pro celý právní řád otázku, za jakých podmínek je stavba nemovitostí., nicméně odpověď na shora uváděné výtky Ústavního soudu ani tento rozsudek nedává. Ústavní soud jmenovitě uvádí, *že předpokládá-li zákon o dani z nemovitostí 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 nikoliv.* Z napadeného rozsudku krajského soudu však nelze dovodit, zda a jak krajský soud posoudil, zda se u dané konkrétní stavby jedná či nejedná o nemovitou věc z hlediska práva občanského. To je třeba učinit právě z pohledu ustanovení občanského zákoníku, na něž krajský soud odkázal (§ 119 odst. 2 a 120 odst. 2), avšak předmětnou stavbu podle nich neposoudil.

Nejvyšší správní soud, respektujíc dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR závaznost rozhodnutí Ústavního soudu, proto napadený rozsudek krajského soudu s odkazem na shora uvedený právní názor Ústavního soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 104 odst. 3 s. ř. s.).

Meritorním posouzením jednotlivých stížnostních námitek se Nejvyšší správní soud v daném případě (stejně jako Ústavní soud ČR) za dané procesní situace již zabývat nemůže, jelikož zrušením napadeného rozsudku krajského soudu se znovu otevírá prostor pro posouzení žaloby krajským soudem.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 12. října 2007

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu