

U S N E S E N Í

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: **Město Zubří**, se sídlem U Domoviny 234, Zubří, zastoupeného Mgr. Radimem Dostalem, advokátem se sídlem Náměstí 11, Valašské Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 11. 2011, čj. 10925/11-1400-707218, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2016, čj. 22 Af 112/2012 - 80,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši **5000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobce Mgr. Radima Dostala, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 9. 8. 2010, čj. 48106/10/404960803477, daň z převodu nemovitostí ve výši 602 760 Kč. Předmětem zdanění byl úplatný převod plynárenského zařízení, které bylo vybudováno v rámci stavby „*Plynofikace města Zubří*“ a bylo převedeno kupní smlouvou ze dne 5. 12. 2008 uzavřenou mezi žalobcem jako prodávajícím a společností SMP Net s. r. o. jako kupujícím.

[2] Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Finanční ředitelství v Brně toto odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 15. 11. 2011, čj. 10925/11-1400-707218 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a platební výměr potvrdilo.

[3] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve

znění pozdějších předpisů. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž podle § 20 odst. 2 citovaného zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 27. 6. 2014, čj. 22 Af 112/2012 - 58.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 16. 12. 2015, čj. 8 Afs 131/2014 - 31, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětné plynárenské zařízení, tj. plynovod a s ním spojené a souběžně vybudované plynovodní přípojky, je třeba považovat za věc nemovitou, která je podle § 9 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, předmětem daně z převodu nemovitostí.

[6] Krajský soud následně podanou žalobu zamítl rozsudkem ze dne 9. 2. 2016, čj. 22 Af 112/2012 - 80. Citoval podstatné části zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Na převáděné plynárenské zařízení je třeba nahlížet jako na věc jedinou, a to nemovitou, která je předmětem daně z převodu nemovitostí. Veškeré žalobní body byly právními názory Nejvyššího správního soudu vyvráceny, a proto krajský soud – vázán těmito právními názory – zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

III.

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Podle jeho názoru je kasační stížnost přípustná, neboť se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a stěžovatel zároveň uplatnil stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud dosud nevyjadřoval.

[9] Stěžovatel má za to, že rozsudek krajského soudu je v první řadě nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, protože sice odkazuje na právní názor Nejvyššího správního soudu, z něho však nevyplývá jednoznačný právní závěr, že převáděné plynárenské zařízení je věcí jedinou, a sice věcí nemovitou.

[10] Na předmětné plynárenské zařízení nelze pohlížet jako na věc nemovitou a takové právní posouzení je nesprávné. Rovněž je nesprávný i právní názor, že převáděné plynárenské zařízení je jedinou věcí, což je v rozporu např. s vymezením předmětu převodu v kupní smlouvě.

[11] Z důkazů provedených ve správním řízení, zejm. z projektové dokumentace, technické zprávy a protokolu o místním šetření, které jsou součástí správních spisů, si lze

učinil úsudek, že předmětný plynovod je věcí movitou, čemuž svědčí absence pevného základu, který by vytvářel základovou prostorovou konstrukci, absence konstrukční vrstvy, představované zděnými, betonovými nebo jinak do země pevně zapuštěnými základy, oddělitelnost od země a volné uložení v pískovém či obdobném loži.

[12] Nepřípustný je extenzivní výklad pro posouzení konkrétní věci jako nemovitosti, naopak § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, je konstruován tak, že aby věc mohla být považována za nemovitou, je třeba, aby byly současně naplněny všechny znaky nemovitostí. Není-li tomu tak, jedná se o věc movitou.

[13] Extenzivní výklad pojmu nemovitost je nepřípustný nejen z hlediska občanskoprávních, ale i veřejnoprávních předpisů, konkrétně daňových, neboť daně lze ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. Předmět zdanění nemůže být rozšiřován extenzivním výkladem, resp. nejasnost právní úpravy v tomto směru nemůže jít k tíži daňového subjektu.

[14] Krajský soud tedy pochybil, když se nevypořádal s argumenty stěžovatele a označil bez bližšího zdůvodnění předmětné plynárenské zařízení za jedinou věc nemovitou.

[15] Závěr správních orgánů, že předmětný plynovod je nemovitostí, je v rozporu se spisy správních orgánů obou stupňů. Z projektové dokumentace, kterou stěžovatel předložil finančnímu úřadu, vyplývá, že plynovod je volně uložen v pískovém loži zemního výkopu tak, aby bylo zabráněno jeho stříhu a úniku plynu v případě tektonických změn a jiných pohybů okolní zeminy. V projektu nejsou místa, ve kterých by byl plynovod spojen se zemí pevným základem. Byla předložena technická zpráva, která požaduje volné uložení a protokol o místním šetření, které prokázalo, že zásada volného uložení potrubí bez spojení se zemí pevným základem byla dodržena i v problematických místech přechodu plynovodu přes vodoteče, k čemuž byla dále předložena fotodokumentace.

[16] K těmto důkazům však finanční úřad nepřihlédl a k odvolací námitce v tomto směru odvolací orgán pouze uvedl, že *„důkazní prostředky neprokazují, že by sledované plynárenské zařízení nebylo spojeno se zemí pevným základem a tudíž že by nejednalo o nemovitost.“* Tímto způsobem vypořádání odvolacích důvodů však odvolací orgán porušil § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť se řádně nevypořádal se všemi důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[17] Ke znaleckému posudku zadanému odvolacím orgánem stěžovatel namítl, že jeho zadáním – požadavkem na zodpovězení otázky, zda je předmětné plynárenské zařízení stavbou spojenou se zemí pevným základem, byl porušen zákon v § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Spojení stavby se zemí pevným základem je totiž otázkou právní, neboť jde o přesnou zákonnou definici nemovitosti (§ 119 občanského zákoníku).

[18] Odvolací orgán přesto zjevně použil znalecký posudek jako rozhodující důkaz, a to v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když nepřihlédl k jiným důkazům - tj.

důkazům předloženým stěžovatelem (projektová dokumentace, technická zpráva, protokol o místním šetření, fotodokumentace), zejm. s ohledem na § 93 odst. 1 daňového řádu.

[19] K obsahu znaleckého posudku stěžovatel namítl, že vykazuje zásadní vady a rozpory, pokud na jednu stranu uvádí, že *„daná stavební konstrukce základ nemá. Podsyp a obsyp potrubí plní ochrannou funkci vlastního potrubí. Pevný základ ve smyslu standardních stavebních úprav není vyžadován“* avšak s tím, že stavební konstrukce předmětné části plynárenského zařízení je pevně spojená se zemí *„prostřednictvím vlastní stavební konstrukce“*. I pokud by tato úvaha byla správná, nelze z ní učinit závěr, že stavba je spojena se zemí pevným základem, neboť takto může být spojena jen základovou prostorovou konstrukcí.

[20] Stěžovatel podal ke znaleckému posudku i způsobu jeho zadání obsáhlé námítky. Za vadu řízení považuje, že nebyl vzhledem k těmto námitkám proveden výslech znalce.

[21] Tyto stížní body procesní povahy uplatnil stěžovatel jako žalobní body již na počátku řízení v žalobě. Krajský soud se s nimi v napadeném rozsudku nevypořádal a zatížil tak navíc své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[22] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[23] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění a neshledává tento rozsudek nezákonným. Krajský soud se důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele.

[24] Krajský soud postupoval zcela v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s., a vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí, žalobu zamítl. Z tohoto důvodu žalovaný považuje podanou kasační stížnost za nepřipustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[25] K předmětu sporu žalovaný uvedl, že pro posouzení právní povahy plynárenského zařízení je podstatné, že jednotlivá plynárenská zařízení nevykonávají svoji funkci, distribuci plynu, samostatně, ale jako část distribuční soustavy.

[26] Předmětem převodu vlastnického práva bylo nově vytvořené plynárenské zařízení, dosud samostatná věc v právním smyslu, ve vlastnictví stěžovatele, která se připojením k distribuční soustavě stala její funkční částí. Nešlo o prodej pouhé součásti věci, který by byl absolutně neplatný.

[27] Převáděné zařízení bylo k datu převodu již technologicky napojeno na funkční plynárenskou soustavu. Primárně je třeba vycházet z toho, že jde o vzájemně funkčně propojený komplex specifických staveb, z nichž některé jsou spojeny se zemí pevným základem a k nimž náleží další stavby jako jejich součásti či příslušenství, aby mohly jako celek sloužit svému účelu. Z technického hlediska lze vybudovat odděleně relativně

samostatnou část, ale aby tato samostatná část plnila svůj účel, musí být napojena na existující funkční celek. Následně již nemůže být osamostatněna, nemá-li dojít ke zmaření účelu, ke kterému slouží.

[28] Úplatný převod takových nemovitostí je předmětem daně z převodu nemovitostí, základem daně je hodnota nemovitostí včetně všech součástí a příslušenství. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, v § 10 upravil stanovení základu daně z převodu nemovitostí, přičemž zdaňována je majetková dispozice se souhrnem převáděných nemovitostí jako celku.

[29] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl jako nepřipustnou, nebo aby ji zamítl jako nedůvodnou.

V.

[30] Před meritorním projednáním kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval její přípustností, neboť kasační stížnost směřovala proti rozsudku, který krajský soud vydal poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem. Opakovaná kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná pouze tehdy, je-li namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Není přitom podstatné, že v prvním případě podal kasační stížnost žalovaný a podruhé tak učinil žalobce (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2013, čj. 8 Afs 46/2012 – 40). Smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně nezabýval věcí, ve které již vyslovil právní názor závazný pro krajský soud, který se jím řídil v následném rozsudku.

[31] Uvedené ustanovení v sobě implicitně zahrnuje také další případy, v nichž lze kasační stížnost shledat přípustnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2012, čj. 8 As 2/2012 – 55). Jedná se zejména o situace, kdy Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu procesní pochybení či neúplně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Za těchto okolností by odmítnutí kasační stížnosti mělo za následek odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Námitky opakované kasační stížnosti se tedy musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu nebo musí směřovat k právní otázce, která nemohla být řešena v první kasační stížnosti zejména pro vadný procesní postup soudu nebo jinou vadu jeho rozhodnutí.

[32] Opakovaná kasační stížnost je dále přípustná i v případě, kdy krajský soud doplnil po zrušení svého původního rozsudku dokazování a nově zjištěné skutečnosti hodnotil v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným *obiter dictum* ve zrušujícím rozsudku. Obdobně je tomu v případě změny právního stavu, která brání aplikaci původního předpisu, či při deklaraci protiústavnosti tohoto předpisu Ústavním soudem. Přípustná je i opakovaná kasační stížnost, jejímž základem je podstatná změna judikatury na úrovni Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva či Soudního dvora Evropské unie.

[33] Nejvyšší správní soud posoudil obsah kasačních námitek v souladu se shora uvedenými kritérii. Shledal, že kasační stížnost je polemikou s argumentací Nejvyššího

správního soudu ve zrušujícím rozsudku. Stěžovatel nesouhlasil s Nejvyšším správním soudem, že předmětné plynárenské zařízení je nemovitou věcí, která je předmětem daně z převodu nemovitostí. Dále uvedl, že názor Nejvyššího správního soudu nebyl dostatečně odůvodněn a neodpovídal skutkovým zjištěním.

[34] Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007 – 56, institut nepřipustnosti opakovaných kasačních stížností vylučuje, aby Nejvyšší správní soud revidoval svůj původní závazný právní názor na základě nové kasační stížnosti v téže věci. Zruší-li totiž Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, je sám vysloveným právním názorem rovněž vázán, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci. Tím je zaručen požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[35] Kasační námitky nepřekračují rámec otázek, k nimž se Nejvyšší správní soud již závazně a komplexně vyjádřil v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 8 Afs 131/2014 – 31. Stěžovatel jimi brojil proti závěrům krajského soudu, které byly důsledkem vázanosti právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím zrušujícím rozsudku, jakož i proti argumentaci Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost je tak nepřipustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[36] Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za nutné vyjádřit se ke způsobu, jakým krajský soud odůvodnil napadený rozsudek. Krajský soud totiž pouze převzal závěry uvedené ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu, a to tak, že odcitoval část jeho odůvodnění, aniž by uvedl vlastní argumentaci.

[37] Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí.

[38] Zrušení v pořadí prvního rozsudku krajského soudu neznámá, že by po vrácení věci k dalšímu řízení v pořadí druhý rozsudek krajského soudu již nemusel obsahovat náležitosti kladené na rozhodnutí krajského soudu (skutkové a právní závěry, které byly oproti přezkoumávanému rozsudku obsaženy toliko v jeho původním - dříve zrušeném rozsudku). Je tomu tak proto, že zrušený rozsudek netvoří ani sám, ani ve spojení s kasačním rozsudkem či s v pořadí s druhým rozsudkem krajského soudu jeden celek. Jinými slovy vyjádřeno, okolnost že v pořadí první rozsudek krajského soudu byl zrušen, ještě neznámá, že krajský soud nemá v dalším řízení v celém rozsahu obsáhnout předmět řízení, vylicit skutkové okolnosti věci, uvést veškeré skutkové a právní závěry, z nichž při svém rozhodování vyšel a popsat jak se vypořádal s jednotlivými žalobními body. Je tomu tak proto, že pro případné uplatnění opravného prostředku proti novému rozsudku krajského soudu (kasační stížnosti) jsou rozhodné závěry krajského soudu obsažené v tomto novém rozsudku a nikoliv ty, které vyslovil původně ve zrušeném rozsudku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2011, čj. 7 Afs 44/2009 - 120).

[39] Podle názoru Nejvyššího správního soudu odůvodnění napadeného rozsudku výše uvedeným požadavkům plně nevyhovuje. S kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je však nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 – 25). V případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb. V souzené věci šlo o posouzení zřetelně definované právní otázky, která byla ve zrušovacím rozsudku Nejvyšším správním soudem vyřešena, krajský soud se tímto závazným právním názorem řídil a je zřejmé, proč dospěl k zamítnutí žaloby. Nebyly proto splněny podmínky pro opětovné zrušení napadeného rozsudku.

[40] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 3 věty první za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, protože kasační stížnost byla odmítnuta.

[42] Podle § 10 odst. 3 věta třetí, zákona č. 549/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Protože kasační stížnost byla odmítnuta, aniž by bylo nařízeno jednání, Nejvyšší správní soud rozhodl o vrácení soudního poplatku.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 1. července 2016

JUDr. Jan Passer
předseda senátu