

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **ENVITERM, a. s.**, se sídlem Ždírec nad Doubravou, Chotěbořská 573, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, se sídlem Hradec Králové, Resslova 1253a, proti žalovanému: **Finanční ředitelství Brno,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18617/09-1400-702758, č. j. 18618/09-1400-702758 a č. j. 18619/09-1400-702758, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 31 Af 25/2010 - 76,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 2880 Kč do 30 dnů od doručení tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupce JUDr. Milana Jelínka.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 14. 1. 2010, č. j. 18617/09-1400-702758, č. j. 18618/09-1400-702758 a č. j. 18619/09-1400-702758. Těmito rozhodnutími stěžovatel zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chotěboři ze dne 16. 10. 2009, č. j. 27824/09/224960706448, č. j. 27825/09/224960706448 a č. j. 27827/09/224960706448, jimiž byla žalobci doměřena daň z nemovitostí za r. 2007 (14 933 Kč na celkovou výši daně

28 958 Kč + penále 2986 Kč), za r. 2008 (16 019 Kč na celkovou výši daně 28 958 Kč + penále 3203 Kč), a za r. 2009 (17 205 Kč na celkovou výši daně 30 947 Kč + penále 3441 Kč).

Důvodem doměření daně z nemovitostí bylo zjištění při daňové kontrole, provedené v r. 2009, že žalobce nesprávně přiznal druh a výměru pozemků a nesprávně zdanil zpevněné plochy, konkrétně neveřejné účelové komunikace uvnitř oploceného areálu.

Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na judikaturu k problematice § 7 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“), zejména na nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05 (publ. pod č. 24/2007 Sb. nálezů a usnesení Ústavního soudu). Podle něho se stavbou ve smyslu tohoto ustanovení rozumí stavba jako nemovitá věc podle občanského zákoníku. Pokud správce daně při místním šetření zjistil, že sporné pozemky mají živičný či nezpevněný povrch, nejde o samostatnou stavbu ve smyslu § 119 odst. 2 a § 120 odst. 1, 2 občanského zákoníku. K tomu poukázal na rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 28 Cdo 1534/2004, sp. zn. 22 Cdo 1118/2005, sp. zn. 22 Cdo 2918/2000, sp. zn. 22 Cdo 737/2002 a sp. zn. 31 Cdo 691/2005. V tomto posledním rozsudku Nejvyšší soud výslovně vyloučil účelové komunikace ze samostatných věcí v občanskoprávním smyslu. Připustil sice, že místní komunikace může být stavbou, a tedy samostatnou věcí, a může být odlišné vlastnictví komunikace a pozemku pod ní; to se však netýká komunikací účelových. Krajský soud seznal, že skutkové okolnosti jsou v daném případě odlišné od skutečností, z nichž vycházel rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2009, č. j. 5 As 62/2008 - 59 (všechny dále citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz) posuzující existenci účelové komunikace a řešící její vlastnictví. V daném případě soud řešil, zda pozemky nacházející se ve vnitropodnikovém areálu jsou či nejsou předmětem daně. Nepřisvědčil správci daně, že jde o neveřejné účelové komunikace zkolaudované s ostatními stavbami areálu. Zpevnění pozemků nebylo součástí staveb, pouze podmínkou pro provedení staveb areálu. Krajský soud proto uzavřel, že se nejedná o stavbu, ale pouze o zpevnění povrchu vrstvením, a tedy o součást pozemků. Předmět zdanění musí být vymezen v zákoně výslovně a nemůže být rozšiřován výkladem. Z těchto důvodů krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, přičemž jako nedůvodnou vyhodnotil námitku nezákonného provedení daňové kontroly a námitku nepřesného určení pozemků.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem. Namítá, že krajský soud podpořil své rozhodnutí citacemi z rozsudků Nejvyššího soudu, které se však většinou netýkaly problematiky účelových komunikací, vyjma rozsudku sp. zn. 31 Cdo 691/2005, který však není logicky zdůvodněn. Z § 9 zákona č. 13/ 1997 Sb., o pozemních komunikacích, plyne vlastnictví ke všem druhům pozemních komunikací, tedy včetně účelové komunikace; z toho je třeba dovodit, že i účelová komunikace může být samostatnou věcí, odlišnou od pozemku, na němž je postavena. Pojem „účelová komunikace“ stanoví § 7 zákona o pozemních komunikacích a podle jeho odst. 2 je účelovou komunikací i pozemní komunikace v uzavřeném prostoru nebo objektu, která

slouží k potřebě jeho vlastníka nebo provozovatele. Stěžovatel vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 62/2008 a nesouhlasí s tím, že stál na odlišných skutečnostech. Naopak ty jsou zcela shodné, pouze se v tomto případě jedná o posouzení daňové a nikoliv o vlastnictví této komunikace. Důležité je, že toto rozhodnutí označilo účelovou komunikaci za samostatnou věc. Tato věc je přitom věcí nemovitou, neboť splňuje podmínky § 118 odst. 1, 2 občanského zákoníku. Podstatné není jen to, zda jde danou věc oddělit od pozemku či nikoliv, ale zda jde o součást pozemku ve smyslu § 120 odst. 1 občanského zákoníku, což není zpochybněno ani odst. 2 téhož ustanovení, podle něhož stavba součástí pozemku není. I toto ustanovení má na mysli stavbu, kterou lze považovat za samostatnou věc bez ohledu na její spojení s pozemkem. K tomu odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93, publ. pod č. 131/1994 Sb. Sporné komunikace jsou podle stěžovatelova názoru spojeny se zemí pevným základem, což je zjevné z protokolu o místním šetření a ze zprávy o daňové kontrole. Zastavěná plocha je tvořena z asfaltové obrusné vrstvy včetně krajnic s podzemní kanalizací k odvodu povrchové vody. Plochy komunikací byly vybagrovány, poté byl položen hrubý makadam, jemný štěrk a po zhutnění válcováním byl položen živičný povrch. Kolem celé asfaltové obrusné plochy jsou zabetonovány krajnice z metrových betonových patníků, celý areál je oplocen a u vchodu je závora. Na asfaltových komunikacích jsou kanálové rošty ke svodu povrchové vody. Komunikace slouží k pohybu těžkotonážních nákladních vozů a kamionů. Odstraněním vrchní vrstvy by došlo ke zničení komunikace či alespoň k podstatnému zhoršení sjízdnosti. Proto stěžovatel plochy v žalobcově areálu považuje za účelové komunikace ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o pozemních komunikacích. Shodu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu spatřuje v tom, že se jedná o komunikace sestávající z několika konstrukčních vrstev a proto jsou samostatně funkčně oddělitelné a odlišné od pozemků pod nimi. V praxi je nutno vždy zkoumat, kdy pozemní komunikace či zpevněné plochy naplňují požadavky § 119 odst. 2 občanského zákoníku a jsou tedy samostatnými nemovitostmi. Ve vztahu ke kolaudaci provozního areálu si soud vybral pouze stavební povolení č. j. S/109/00-Š ze dne 22. 11. 2000 (nesprávně uvedl ze dne 13. 12. 2006 - což je datum kolaudačního rozhodnutí) a zcela účelově z něho dovozuje nedostatek kolaudace. Stěžovatel ve svých odvolacích rozhodnutích však výslovně poukázal mimo stavební a kolaudační rozhodnutí i na stavební dokumentaci, z níž jednoznačně plyne, že komunikace byly součástí stavebního a následně i kolaudačního rozhodnutí. Stěžovatel tak v daňovém řízení shromáždil dostatek podkladů pro závěr, že se jedná o stavbu; proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu řešící právní režim účelových komunikací nemůže být mechanicky promítnuto do daňové sféry. Upozorňuje na čl. 11 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze daně ukládat jen na základě zákona. Ten pak musí být dostatečně určitý a srozumitelný, aby jeho aplikace byla pro daňový subjekt předvídatelná. Předmět zdanění nemůže být rozšiřován aplikační praxí nad rámec zákona. Zásada zákonnosti zdanění, jistoty a předvídatelnosti je neslučitelná s požadavkem stěžovatele na individuálnost postupu v jednom každém případě. Další nezbytnou podmínkou je vyloučení retroaktivních účinků daňových zákonů, které by nastaly i v případě retroaktivní interpretace právních předpisů – k tomu poukazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 143/01, sp. zn. I. ÚS 145/01 a sp. zn. III. ÚS 611/01.

Žalobce se rovněž nemůže ztotožnit se stěžovatelovým názorem, že zpevněné plochy uvnitř výrobního areálu mají povahu účelové komunikace. Areál vůbec nemá rozměry umožňující takovou úvahu, totiž spojnice bodů uvnitř areálu. Jde o plochu pro přepravu materiálu do firmy a z firmy, tedy sloužící k manipulaci s nákladem; z tohoto hlediska je nerozhodné, že areál je oplocen a u vjezdu je závora. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

Předmětem sporu je zdanění stavebně upravených pozemků, které stěžovatel považuje za účelovou komunikaci podléhající dani ze staveb, oproti názoru žalobce a krajského soudu, podle nichž se jedná o zpevněné manipulační plochy podléhající dani z pozemků a nikoliv ze staveb.

Podle § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí jsou předmětem daně ze staveb:
a) stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, nebo stavby užívané před vydáním kolaudačního souhlasu,
b) stavby způsobilé k užívání na základě oznámení stavebnímu úřadu nebo stavby podléhající oznámení stavebnímu úřadu a užívané,
c) stavby, pro které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí nebo kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a užívané anebo podle dříve vydaných právních předpisů dokončené,
d) byty včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí,
e) nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby, které jsou evidovány v katastru nemovitostí.

Na tomto místě je třeba konstatovat, že ani ze zprávy o kontrole, ani z platebních výměrů a ani z rozhodnutí stěžovatele není zřejmé, kterou ze zákonných podmínek uvedených v odst. 1 cit. ustanovení správce daně považoval za naplněnou. Z argumentace užité stěžovatelem v odvolacích rozhodnutích by bylo možno soudit, že je podřadil § 7 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí, neboť konstatoval, že se jedná a o stavby kolaudované. Oproti tomu ve vyjádření k žalobě výslovně uvedl, že byly splněny podmínky pro vyměření daně podle § 103 odst. 1 písm. c) cit. zákona. V kasační stížnosti se pak vymezuje obecně ve vztahu k § 7 odst. 1 cit. zákona, v argumentaci však opět směřuje spíše k odst. 1 písm. a) cit. ustanovení. Krajský soud také vycházel z § 7 odst. 1 zákona o dani z nemovitostí bez bližší specifikace, což je akceptovatelné ve vztahu k obsahu žalobních námitek a ve vztahu k jím zaujatému názoru, že se o stavbu nejedná a tudíž aplikace § 7 odst. 1 nepřichází vůbec v úvahu. V konkrétní argumentaci pak soud vychází z důvodů, které stěžovatel uvedl ve svých odvolacích rozhodnutích a hodnotí důvodnost jeho závěrů, což koresponduje s jeho povinností zkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

Pokud jde o právní úpravu, je třeba dále poukázat na § 7 odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, podle něhož nejsou předmětem daně mj. stavby sloužící veřejné dopravě, jimiž se podle odst. 3 téhož ustanovení rozumějí stavby dálnic, silnic, místních

komunikací, veřejných účelových komunikací, letecké stavby, stavby drah a na dráze, stavby vodních cest a přístavů, pokud užívání stavby k veřejné dopravě vyplývá z rozhodnutí příslušného stavebního úřadu, nebo z dříve vydaných rozhodnutí o užívání stavby.

Zákon o dani z nemovitostí v rozhodné době ze zdanění staveb tedy vylučoval pouze stavby sloužící veřejné dopravě. Komunikace obecně vyloučeny nebyly. Zdaněním zpevněných ploch či účelových komunikací se tehdy zákon výslovně nezabýval; až účinností novely zákona o dani z nemovitostí č. 212/2011 Sb., nejsou zpevněné plochy předmětem daně ze staveb (§ 7 odst. 4) a podléhají zvláštnímu zdanění. Přitom důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že změnou dojde k odstranění výkladových nejasností při stanovení předmětu daně a odstraní se komplikované prokazování, zda je zpevněná plocha pozemku samostatnou věcí nebo zda se jedná o součást pozemku. Důvodová zpráva výslovně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Afs 24/2008 - 63 jako na zdroj pochybností o správnosti stávající praxe. Z tohoto rozsudku také vychází stěžovatel.

K charakteru pozemků, které stěžovatel učinil předmětem zdanění jako stavby, plyne ze spisu, že v průběhu daňové kontroly zajistil správce daně stavební povolení vydané Městským úřadem ve Ždírci nad Doubravou dne 22. 11. 2000, č. j. S/109/00-Š, povolující žalobci stavbu „Provozní areál firmy Enviterm a.s. – výroba pelet z dřevního odpadu“ na pozemcích parc. č. dle KN 566/9, 566/8 (dle PK 566/3) v k. ú. Horní Studenec. V tomto rozhodnutí nejsou nádvoří ani komunikace zmíněny. V dalším stavebním povolení ze dne 8. 3. 2003, č. j. výst. 182/02/P povolujícím žalobci stavbu „Skladovací haly a přístavba stávajícího výrobního objektu“ na pozemku parc. č. 566/9 v k. ú. Horní Studenec, je v bodě 6 podmínek stavby uvedeno, že povrch vnitroareálových komunikací bude živičný, pěší komunikace ze zámkové dlažby, ostatní plochy budou zatravněny (...). Kolaudačním rozhodnutím ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2273/06-310/2006/S-P bylo povoleno užívání stavby „provozní areál firmy Enviterm, a. s. - výroba pelet z dřevního odpadu“ na pozemku parc. č. 203 v k. ú. Horní Studenec. Kolaudace se podle odůvodnění rozhodnutí vztahovala ke stavebnímu povolení ze dne 22. 11. 2000. Při místním šetření dne 12. 10. 2009 zjistil správce daně, že z parcely č. 566/9 o celkové výměře 4 467 m^2 činí komunikace 2 702 m^2 (konkretizuje jako p. č. 566/36), z toho tvoří 532 m^2 parkoviště. Komunikace je tvořena vybagrováním, hrubým a jemným makadamem a po válcování (zhutnění) je položen živičný povrch. Výjimkou je parkoviště, které není zpevněno. Pořízena byla fotodokumentace. Ve zprávě o kontrole pak správce daně podřadil sporné pozemky stavbám pro podnikatelskou činnost – zpevněným plochám, přičemž je vymezil výměrou 2170 m^2 a parc. č. 566/36.

Tvrdí-li tedy stěžovatel, že krajský soud vycházel pouze z jednoho stavebního rozhodnutí, u něhož zaměnil datum vydání s kolaudačním rozhodnutím, lze mu přisvědčit; krajský soud se dokonce při citaci rozhodnutí stavebního úřadu dopustil ještě více nepřesností. Na str. 12 rozsudku přiřadil ke kolaudačnímu rozhodnutí obsah jak stavebního povolení z r. 2000 tak i obsah rozhodnutí kolaudačního. Podmínku stavebního povolení týkající se komunikací pak přiřadil stavebnímu povolení č. j. S/109/00-Š (tj. stavebnímu povolení ze dne 22. 11. 2000), přesto, že tato podmínka byla obsahem

stavebního povolení č. j. výst. 182/02/P (ze dne 8. 3. 2003), přičemž jako datum vydání uvedl 13. 12. 2006 (což je datum vydání kolaudačního rozhodnutí).

Ve vztahu k areálu žalobce byla vydána dvě stavební povolení, přičemž stavební povolení z r. 2000 se o komunikacích ani o zpevněných plochách na nádvoří areálu nijak nevyjadřuje. Nelze přisvědčit stěžovateli, že se na ně toto stavební povolení vztahuje proto, že poukazuje na stavební dokumentaci, jejíž byly součástí. Jsou totiž zmíněny až v dalším stavebním povolení z r. 2003, a to pouze v rámci podmínek přístavby, nikoliv jako součást povolovaných staveb. Přitom součástí téže podmínky bylo i určení dlažby pro pěší komunikaci a zatravnění ostatních ploch. Kolaudační rozhodnutí z r. 2006 se pak výslovně vztahuje jen ke stavebnímu povolení z r. 2000. Stěžovatel v kasační stížnosti obecně poukazuje na existenci dvou kolaudačních rozhodnutí; ve správním spise se však nachází pouze jedno z nich, a to kolaudační rozhodnutí ze dne 13. 12. 2006. V odvolacích rozhodnutích je výslovně konstatováno ještě kolaudační rozhodnutí ze dne 26. 3. 2007, které by se mělo vztahovat ke stavebnímu povolení ze dne 8. 1. 2003. Obsahem spisu toto rozhodnutí není. Jak rozhodnutí žalovaného tak i kasační stížnost přitom nejsou jednoznačné v názoru, které z těchto kolaudačních rozhodnutí se má vztahovat na předmětné zpevněné plochy (komunikace), když argumenty míří k oběma.

Z těchto důvodů nelze přisvědčit stěžovatelovu tvrzení, že v řízení bylo prokázáno, že zpevněné plochy v areálu žalobce byly povoleny současně s ostatními stavbami a také v jejich rámci kolaudovány. Podle logiky stěžovatele by bylo stavbou i zatravnění ostatních ploch, o nichž bylo pojednáno stavebním povolením v témže odstavci, což je jistě absurdní. Ohledně neexistence povolení a kolaudace zpevněných ploch jako stavby se závěr Nejvyššího správního soudu shoduje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Již tím ovšem nejsou naplněny podmínky ke zdanění stavby vyplývající z § 7 odst. 1 písm. a) zákona o dani z nemovitostí – tedy pokud Nejvyšší správní soud vychází z předpokladu, že právě toto ustanovení vedlo ke zdanění žalobce, což ovšem nelze postavit najisto.

Přesto Nejvyšší správní soud vypořádal i další argumenty kasační stížnosti. Ostatně, i kdyby byla kolaudace bez pochyb prokázána, sama o sobě by k závěru, že zpevněné plochy jsou stavbou, nestačila. Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku sp. zn. 2 Afs 125/2005, že zpevněná plocha může být předmětem zdanění jen tehdy, pokud je kolaudovanou nemovitou stavbou, což plyne i z nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 529/05 a sp. zn. I. ÚS 531/2005; podle nich k závěru o tom, zda se jedná o nemovitost, nestačí, že byla kolaudována, ale je ji třeba poměřovat hledisky práva občanského včetně jejího vymezení ve vztahu k pozemku pod ní či k okolnímu světu.

Z tohoto hlediska stěžovatel vytýká krajskému soudu, že v rozsudku obsáhle citoval z judikatury Nejvyššího soudu, kterou však, podle jeho názoru, na daný případ nelze vztáhnout. Je pravdou, že předmětem posouzení v rozsudcích, na které krajský soud, včetně konkrétní citace, poukázal, byl charakter komunikací v parku, tenisový dvorec či venkovní terasa - vždy se závěrem, že jejich zpevnění zpracováním povrchu z nich nečiní samostatnou věc v občanskoprávním slova smyslu. Tyto případy byly použity pro srovnání a z toho hlediska mají v rozsudku své místo, neboť se jedná o případy, kdy soud rovněž řešil spor o to, zda se jedná o stavbu či nikoliv. Charakter ploch a způsob jejich zpevnění byl přitom obdobný. Ostatně i rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5

As 62/2008, z něhož vychází stěžovatel, těží ze stávající judikatury obou nejvyšších soudů. Stěžovatel zejména brojí proti odkazu na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 31 Cdo 691/2005 podle něhož komunikace sice může být stavbou a tedy samostatnou věcí odlišnou od pozemku, ale současně tento závěr vylučuje ve vztahu k účelovým komunikacím. I tento rozsudek je zmíněn ve stěžovatelem preferovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 62/2008; a krajský soud to ve svém hodnocení neopomenul.

Je pravdou, že Nejvyšší správní soud v něm posuzoval případ vlastnictví pozemní komunikace, nikoliv problematiku zdanění. Přesto však má své dopady i do oblasti daňové, neboť se zabýval tím, kdy lze účelovou pozemní komunikaci považovat za stavbu. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vycházel z ustanovení § 7 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích, definujícího účelovou komunikaci, přičemž podle odst. 2 téhož ustanovení je účelovou komunikací i pozemní komunikace v uzavřeném prostoru nebo objektu, která slouží potřebě vlastníka nebo provozovatele uzavřeného prostoru nebo objektu. Ve vztahu k vlastnictví pak zmíněný rozsudek vychází z § 9 odst. 1 zákona o pozemních komunikacích a z ustanovení § 118 odst. 1, § 119 odst. 1, 2 a § 120 odst. 1 občanského zákoníku. K závěru, že v daném případě rozsudek označil komunikaci za stavbu, vedlo nejen posouzení složení komunikace a hledisko možnosti oddělení od pozemku bez znehodnocení (fyzického, technického i funkčního), ale i přihlédnutí k její spojovací, dopravní funkci. V tom se také rozsudek sp. zn. 5 As 62/2008 vymezil vůči rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 5 Afs 24/2008 - 63; ten je pro posouzení daného případu rovněž významný. Je třeba připomenout, že vychází z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2007, č. j. 2 Afs 125/2005 - 40, akceptujícího závěry Ústavního soudu obsažené v nálezu sp. zn. I. ÚS 531/05. Tam bylo posuzováno zdanění betonové plochy jako stavby, kterou tamní stěžovatel užíval pro svou potřebu ke skladování zboží a parkování automobilů (tedy jako „jakousi odkládací plochu“). Za podstatné soud označil, že u všech druhů komunikací je rozhodující funkce „spojovací“, dopravní. Pokud pozemek neslouží k dopravě či přepravě, nemá funkci spojnice mezi různými místy. Dále vyslovil, že pozemní komunikace má obvykle dominantní význam sama o sobě, neboť plní funkci dopravní cesty a při jejím založení (nejde-li pouze o zpevnění povrchu pozemků, které byly jako veřejná cesta užívány od nepaměti) jsou teprve pro její trasu formou územního plánování a následně územním rozhodnutím určovány vhodné pozemky.

V nyní rozhodované věci stěžovatel poukazuje na způsob zpevnění sporných ploch včetně složení materiálů užitých ke zhutnění povrchu a na vymezení stavby v prostoru. Z ustanovení § 118 odst. 1, § 119 odst. 2 a § 120 odst. 1 občanského zákoníku vychází jak krajský soud, tak i stěžovatel, byť se v závěrech neshodují. Krajský soud ovšem klade důraz na skutečnost, že se jedná o zpevnění povrchu živičným materiálem a že toto zpevnění nebylo jako stavba povoleno ani kolaudováno. I bez něho by pozemky sloužily ke stejnému účelu. Za vyloučené považuje i to, že by s tímto zpevněním bylo možno disponovat samostatně (bez pozemku). Tento závěr je logický, přičemž mu nasvědčuje i tvrzení žalobce, že se jednalo o plochu umožňující chod samotné provozovny (výrobny a skladů), tj. jak dopravní tak i manipulační obslužnost uvnitř areálu, přičemž funkcí dopravní je míněn dovoz materiálu do objektu a odvoz z něho.

Je zřejmé, že charakter zpevnění pozemku je sporný a že závěr o tom, zda se jedná o samostatnou stavbu či o pouhé zpevnění pozemku, a tedy jeho součást, musí vycházet i z těchto vedlejších kritérií, jimiž je náhled na to, zda a jak o něm bylo pojednáno ve stavebním řízení, vedeném postupně ke stavbám tvořícím provozovnu, na určení a účel užívání, na to, zda by byla možná samostatná dispozice se stavbou a jaký význam by pro užití pozemku mělo odstranění jeho zpevnění. O těchto souvislostech krajský soud v napadeném rozsudku pojednal a jeho hodnocení není v rozporu s užitými právními předpisy ani se skutkovými zjištěními.

Ve vztahu k možnosti zdanění předmětných ploch jako staveb tak je třeba uzavřít, že k tomu nebyly splněny zákonem o dani z nemovitostí předpokládané podmínky.

Závěrem lze přisvědčit jak krajskému soudu, tak i žalobci v názoru, že určité sjednocení judikatury v náhledu na zpevněné pozemky, plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 62/2008, nelze aplikovat zpětně k tíži daňového subjektu. Přitom zdanění zpevněných ploch bylo vnímáno jako problematické a závěry judikatury se různily; zmíněný rozsudek o tom podává dostatečný přehled. Ostatně i změna právní úpravy sledovala odstranění pochybností, přičemž spočívá ve zcela nové úpravě zdanění „staveb zpevněných ploch“ nikoliv v jejich podřazení dani ze staveb. Daně lze podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat jen na základě zákona. Daňovému subjektu, jenž je povinen plnit daňové povinnosti bez předchozího rozhodnutí správce daně, musí ze zákona jednoznačně plynout, co je předmětem zdanění. Jen tak může svým povinnostem řádně a včas dostát. Z nálezů Ústavního soudu, na které poukazuje žalobce ve svém vyjádření, lze zmínit nález sp. zn. III. ÚS 611/01, který se v mezích dřívějšího nálezu sp. zn. IV. ÚS 215/94 vyslovil i proti retroaktivnímu výkladu právních norem.

Kasační stížnost neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Nad její rámec vážil, zda určité dílčí nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku jej nečiní nepřezkoumatelným ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že tomu tak není. I při záměnách v konkretizaci stavebních a kolaudačních rozhodnutí krajský soud citoval to, co z nich bylo pro jeho rozhodnutí významné a z reakce stěžovatele je patrné, že mu tyto argumenty soudu byly jasné. Krajský soud také nepřesně označil rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 As 62/2008 za nerozhodný pro posuzování zdanění zpevněných ploch, na druhé straně se však s jeho argumentací vypořádal. Při akceptaci právního posouzení věci samé jako správného, neshledal Nejvyšší správní soud ve zmíněných nedostatcích důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu.

Proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalobci vznikly náklady spojené s právním zastoupením. Advokát učinil jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti), náklady tedy činí částka 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů ve výši (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem 2400 Kč. Advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se náklady zvyšují řízení o částku 480 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci na náhradu nákladů 2880 Kč v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 1. února 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu