

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Vodárny Kladno – Mělník, a. s.**, se sídlem U Vodojemu 3085, Kladno, zastoupená JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 51949/17/5100-31461-709097, ze dne 7. 12. 2017, č. j. 51695/17/5100-31461-701836, ze dne 11. 12. 2017, č. j. 52258/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 12. 2017, č. j. 51807/17/5100-31461-709097, ze dne 11. 12. 2017, č. j. 51045/17/5100-31461-701836, ze dne 11. 12. 2017, č. j. 51923/17/5100-31461-709097, ze dne 19. 12. 2017, č. j. 53162/17/5100-31461-702147, ze dne 19. 12. 2017, č. j. 53152/17/5100-31461-702147, ze dne 18. 12. 2017, č. j. 53149/17/5100-31461-702147, ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53148/17/5100-31461-702147, ze dne 19. 1. 2018, č. j. 2443/18/5100-31461-711145, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1851/18/5100-31461-711145, ze dne 19. 1. 2018, č. j. 2578/18/5100-31461-711145, a ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1831/18/5100-31461-711145, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2020, č. j. 54 Af 7/2018 - 544,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v letech 2014 a 2015 nabyla vodohospodářskou infrastrukturu. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) nevyhověl dodatečným daňovým přiznáním žalobkyně, kterými se domáhala snížení původně tvrzené a vyměřené daně z nabytí nemovitých věcí (dále též jen „daň“) celkem o 8 218 332 Kč. Odvolání proti sedmdesáti sedmi dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl. Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) následně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl žalobu proti v záhlaví uvedeným čtrnácti rozhodnutím žalovaného (dále jen „napadená rozhodnutí“).

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že vedení vodovodů i kanalizace je věcí nemovitou a současně předmětem daně. Vyložil § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2016, a i z důvodové zprávy k souvisejícím ustanovením tohoto zákonného opatření dovodil, že zákonodárce zjevně počítal s tím, že vedení inženýrských sítí zdanění podléhá. Vodovodní řady i kanalizační stoky nabývané žalobkyní jsou uložené v zemi a jejich samostatné účelové určení je zjevné, proto je lze považovat za podzemní stavby se samostatným účelovým určením, tedy nemovité věci ve smyslu § 498 odst. 1 věty první zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“).

[3] Zároveň jsou podle krajského soudu vodovody a kanalizace nemovitými věcmi i podle § 498 odst. 1 věty druhé občanského zákoníku, neboť nejsou součástí pozemku a nelze je přenést z místa na místo bez porušení jejich podstaty. Krajský soud odmítl výklad žalobkyně, že se toto ustanovení ve znění účinném do 27. 2. 2017 v případě inženýrských sítí neuplatní, protože odkazuje na jiný právní předpis. Takový výklad by totiž odporoval smyslu a účelu zákona.

[4] Krajský soud dále uvedl, že porušení podstaty je nutné zvažovat ve vztahu k inženýrské síti vodohospodářské infrastruktury jako celku. Byť by bylo možné přenést z místa na místo jednu část potrubí tvořícího vodovodní řad bez porušení podstaty této části potrubí, došlo by tím k funkčnímu narušení celé sítě. Smysl inženýrských sítí přitom spočívá právě v tom, že k jejich fungování jsou nezbytné všechny jejich součásti, které nemohou fungovat samostatně a odděleně. Podstatou vodovodního i kanalizačního vedení je přeprava pitné vody, resp. splašků jako transportovaného média, která nemůže být zajištěna v případě, kdy část vedení chybí, nebo kdy chybí technologické zařízení umožňující a zajišťující jeho funkci. Porušením podstaty vodovodního i kanalizačního vedení by proto došlo i k jeho znehodnocení. Stejně tak není možné vodovod ani kanalizaci přenést z místa na místo, aniž by byla porušena jejich podstata. Přemístěním jednotlivých částí vedení z míst jednotlivých lokalit by tyto části přestaly být právě tím vodohospodářským majetkem, který žalobkyně nabývala. Krajský soud také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 131/2014 – 31 (dále též věc *Město Zubří*), a dodal, že z důvodové zprávy k občanskému zákoníku lze dovodit, že k řešení otázky povahy inženýrských sítí lze využít předchozí judikaturu vztahující se

k právní úpravě obsažené ve starém občanském zákoníku, neboť jejich faktická povaha se nijak nezměnila.

[5] K uplatnění zásady *in dubio mitius* podle krajského soudu nestačí jakékoliv existující subjektivní pochybnosti o výkladu některého ustanovení zákona. V tomto případě neexistují dvě (či více) připustitelné, objektivní a rovnocenné možnosti výkladu stran právní povahy inženýrských sítí, a proto krajský soud nemá důvodné pochybnosti ani o výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Žalovaný správně vyložil a aplikoval dotčené ustanovení zákonného opatření v tom smyslu, že se v případě inženýrských sítí (vodovodů a kanalizací) jedná o věc nemovitou. Krajský soud uznal, že v oblasti soukromého práva se po přijetí občanského zákoníku objevily různé názory na právní povahu inženýrských sítí. V daňové oblasti na tyto nejasnosti reagoval zákonodárce tak, že zdanění nabytí inženýrských sítí s účinností od 1. 11. 2016 zákonem č. 254/2016 Sb., kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „novela"), omezil pouze na budovy, které jsou součástí těchto sítí. Důvodová zpráva k novele jednoznačně uvádí, že se zavádí nová koncepce zdaňování nabývání inženýrských sítí. Důvodová zpráva dále vyjmenovává, jaké problémy při interpretaci § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření vznikají a jaké jsou existující možnosti výkladu, na druhou stranu je však zjevné, ke kterému výkladu se zpracovatel důvodové zprávy (Ministerstvo financí jako ústřední správní úřad pro výkon správy daní) přiklání a jak je toto ustanovení správními orgány pro výkon správy daní aplikováno. Námitku žalobkyně, že zde jsou důvodné pochybnosti ohledně výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, proto krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „napadený rozsudek" a „stěžovatelka") kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s."), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, nepřezkoumatelnost rozsudku a vadu řízení, pro kterou měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[7] Stěžovatelka namítá, že je napadený rozsudek nedostatečně a nesrozumitelně odůvodněný, a tedy i nepřezkoumatelný. Krajský soud pouze zopakoval předchozí argumentaci správce daně a žalovaného, aniž by uvedl vlastní argumenty odůvodňující jeho závěry a reagující na námitky stěžovatelky.

[8] Podle stěžovatelky došlo rekodifikací českého soukromého práva s účinností k 1. lednu 2014 ke změně koncepce inženýrských sítí jako samostatných věcí, kdy vedení sítí má nově povahu věcí hlavních a související stavby mají povahu věcí vedlejších. Správný výklad § 2 zákonného opatření v předmětném období je tedy takový, že předmětem daně z nabytí nemovitých věcí jsou toliko části nabývané infrastruktury mající charakter věcí nemovitých. Podle stěžovatelky části vodohospodářské infrastruktury mající charakter věcí movitých nebyly předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Výklad zastávaný krajským

soudem naopak vychází zcela nesprávně z koncepce inženýrských sítí užívané před rokem 2014, podle které je předmětem daně celá infrastruktura. Svou argumentaci stěžovatelka podporuje zněním § 2 zákonného opatření po novele účinné k 1. listopadu 2016. Podle důvodové zprávy byla důvodem přijetí novely předchozí nejasnost výkladu a nutnost předmětné ustanovení upřesnit. Krajský soud nesprávně z důvodové zprávy dovozuje, že část inženýrské sítě představuje část oddělenou od celku pouze vlastnickým právem. Tento výklad je však podle stěžovatelky nesprávný, neboť inženýrské sítě jsou z povahy věci (a také ve smyslu § 509 občanského zákoníku) stavbami složenými z více součástí, tedy zejm. z potrubí, technických zařízení, staveb a jiných. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí pak mohou být pouze ty části, které mají povahu věcí nemovitých.

[9] Krajský soud také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 131/2014 – 31, který se však váže k právní úpravě před rokem 2014, kdy platila již dříve uvedená (opačná) koncepce zdaňování převodů vodohospodářské infrastruktury. Rozsudek se sice vyjadřuje k možnostem posouzení movitosti či nemovitosti dané věci, zároveň však výslovně uvádí, že v případě movité věci „*podstatné je, že při oddělení není překonávána konstrukce, jejímž účelem je zachovat věc pevně spojenou se zemským povrchem*“. V případě předmětné vodohospodářské infrastruktury se jedná o části, které lze v případě potřeby přenést z místa na místo bez porušení jejich podstaty, a to bez ohledu na jejich rozměry či hmotnost (vodovody a kanalizace, resp. vodovodní řady, přivaděče a kanalizační stoky). Takové přenesení není fakticky znemožněno ani uložením na dno výkopu a zasypáním zeminou, nejedná-li se o pevné spojení se zemí (např. zabetonováním). Stěžovatelka odmítá názor, podle kterého je vedení inženýrské sítě nemovitou věcí pouze z důvodu, že je nelze jednoduše přenést z důvodu velkých rozměrů či hmotnosti, zatímco v případě menších, ale charakterem totožných věcí se jedná o věci movité. Právní řád České republiky ani související judikatura totiž takovou fakticitu jako podmínku vymezení movité či nemovité věci neobsahují. Podle stěžovatelky tak mají části nabyté vodohospodářské infrastruktury povahu věcí movitých, což předpokládají jak občanskoprávní předpisy, tak zákonné opatření pro potřeby daně z nabytí nemovitých věcí.

[10] Stěžovatelka rovněž namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí a související otázku porušení zásady *in dubio mitius*. Právní názor stěžovatelky byl odůvodněn nejen představeným jazykovým a účelovým výkladem § 2 zákonného opatření, ale také jeho novelou účinnou od 1. 11. 2016 a její důvodovou zprávou. Ta výslovně uvádí, že § 2 zákonného opatření byl v období od 1. 1. 2014 do 31. 10. 2016 nejasný, a uvádí problémy při jeho interpretaci, čímž nepochybně připouští možnost výkladu odlišného. I když s takovým právním výkladem žalovaný nemusel nutně souhlasit, bylo jeho povinností se s ním náležitě vypořádat a odůvodnit odlišné rozhodnutí, nikoliv pouze převzít předchozí argumentaci správce daně. Krajský soud pochybil, když nevzal v potaz toto pochybení a v napadeném rozsudku pouze převzal existující argumentaci, aniž by zohlednil výklad stěžovatelky. Odlišný výklad právní normy, nadto potvrzený pozdější novelou předmětné právní normy a její důvodovou zprávou, nelze dle stěžovatelky redukovat na pouhý rozdílný názor. Odlišný výklad právní normy je naopak nezbytné objektivně posoudit při zohlednění znění, účelu a kontextu předmětného ustanovení a při porovnání s výklady alternativními. Odmítnutí

alternativního výkladu právní normy je podle stěžovatelky nesprávnou aplikací právní normy a narušením zákonem stanovených, předpokládaných a rovných podmínek. Jejich součástí je kromě připuštění alternativních právních výkladů rozhodných ustanovení také odpovídající posouzení jejich relevance, šetření práv daňových subjektů ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu a také aplikace zásady *in dubio mitius*. Stěžovatelka je proto přesvědčena, že se krajský soud (a také žalovaný v předcházejících řízeních) od těchto zásad nepřípustně odchýlil a zásadu *in dubio mitius* porušil.

[11] Z výše uvedených pochybení dovozuje stěžovatelka i vady řízení před správním orgánem.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti převážně opakuje jím již vypořádanou argumentaci, odkazuje na to, co již bylo několikrát z jeho strany uvedeno. K námitce nesprávného právního posouzení charakteru vodohospodářské sítě jako věci nemovité žalovaný zopakoval, že vodohospodářská síť je věcí nemovitou, a jako taková podléhá dani z nabytí nemovitých věcí. Charakter nabytých věcí dovodil ze znění § 498 a § 509 občanského zákoníku. Vzhledem k tomu, že jsou předmětné části vodohospodářské infrastruktury uložené v zemi a současně není pochyb o jejich samostatném účelovém určení, lze bezpochyby uzavřít, že se jedná o podzemní stavby se samostatným účelovým určením, tedy o nemovité věci.

[13] K argumentaci týkající se „přenášení“ inženýrských sítí a jejich spojení se zemským povrchem odkázal žalovaný na judikaturu, ze které vyplývá, že vodovod či kanalizace nemohou být považovány za věc movitou, a pevné spojení se zemí je u kanalizačního vedení uloženého v zemi dáno bez dalšího, přičemž rozpojením kanalizačního vedení na jednotlivé díly dojde k porušení konstrukčního řešení kanalizace. Žalovaný se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který uzavřel, že nabytí „vedení inženýrské sítě“ je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření. Provázáním soudem citovaných důvodových zpráv k zákonnému opatření a k občanskému zákoníku vzniká ucelená argumentační konstrukce jasně potvrzující skutečnost, že vedení vodovodů a kanalizace je nemovitou věcí.

[14] S tvrzením, že novelou § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření s účinností od 1. 11. 2016 byl potvrzen názor stěžovatelky, že části inženýrských sítí jsou věcí movitou, jejíž nabytí zdanění nepodléhá, žalovaný nesouhlasí. V důvodové zprávě k novele zákonného opatření není nikde uvedeno a nevyplývá z ní, že by před účinností této novely byly části inženýrských sítí považovány za věc movitou. Touto novelou došlo k vyjasnění vymezení charakteru inženýrských sítí v oblasti daňového práva. Z důvodové zprávy jasně vyplývá, že novela má řešit problémy, které vznikaly při interpretaci § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření ve vztahu k občanskému zákoníku. Z důvodové zprávy, kterou citoval v napadeném rozsudku také krajský soud, také vyplývá, že zmíněnou novelou dochází ke „změně v koncepci zdanění inženýrských sítí.“ Z uvedeného je zjevné, že před účinností této novely, tedy v době, kdy došlo k nabytí účinnosti kupních smluv, byly předmětné části inženýrských sítí považovány za předmět daně. Žalovaný také nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že krajským soudem citovaná judikatura týkající se právní úpravy před rokem 2014 nebyla v dané věci použitelná, jelikož v té době platila opačná koncepce

zdaňování převodů vodohospodářské infrastruktury. Povaha inženýrských sítí se po přijetí nového občanského zákoníku nezměnila.

[15] Žalovaný také nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že by jeho rozhodnutí byla nepřezkoumatelná. Stěžovatelka byla řádně obeznámena s tím, že při posuzování povahy inženýrských sítí vycházel žalovaný z § 489 a § 509 občanského zákoníku a z § 2 zákonného opatření ve znění platných ke dni nabytí účinnosti kupních smluv, na základě kterých došlo k nabytí předmětných částí vodohospodářské infrastruktury. Žalovaný v napadených rozhodnutích také vypořádal všechny námitky stěžovatelky. To, že se nepřiklonil k subjektivnímu výkladu norem stěžovatelkou, nepřezkoumatelnost nezpůsobuje. Ani napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Vzhledem k tomu, že krajský soud aproboval závěry správce daně i žalovaného, dá se očekávat, že i argumentace soudu v rámci odůvodnění bude obdobná.

[16] Žalovaný také nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že by došlo z jeho strany, či ze strany krajského soudu, k porušení zásady *in dubio mitius*. Krajský soud přehledně a jasně vysvětlil, proč k porušení této zásady nemohlo v projednávané věci dojít a žalovaný se s touto argumentací plně ztotožňuje. Připomněl, že v důvodové zprávě je jednoznačně uvedeno, že se zavádí „nová koncepce" ve věci zdaňování inženýrských sítí, a i dále se pak hovoří o „změně".

[17] Na vyjádření žalovaného navázala stěžovatelkou replikou. Ačkoliv žalovaný dovozuje, že „*v důvodové zprávě k novele zákonného opatření není nikde uvedeno a nevyplývá z ní, že by před účinností této novely byly části inženýrských sítí považovány za věc movitou*", podle stěžovatelky je tento závěr nesprávný. Důvodová zpráva k novele zákonného opatření totiž výslovně uvádí, že „*[o]bčanský zákoník výslovně nestanoví, zda jsou inženýrské sítě nemovitou věcí, movitou věcí nebo souborem movitých a nemovitých věcí*". Existenci vícera právních názorů důvodová zpráva dále rozvádí a dokonce výslovně uvádí, že „*[s]oučasné znění zákonného opatření Senátu vychází z pojetí inženýrských sítí jako souboru věcí movitých a nemovitých*". Touto perspektivou je pak zřejmé, že zdaňovány mají být pouze nemovité části (což odpovídá i výslovnému znění zákonného opatření v rozhodné době před novelou).

[18] Jestliže žalovaný dovozuje, že použití výrazů „nová koncepce" a „změně v koncepci" v důvodové zprávě znamená, že předmětné části inženýrských sítí byly v rozhodné době považovány za předmět daně z nabytí nemovitých věcí, stěžovatelka k tomu uvádí, že ke změně koncepce inženýrských sítí došlo v českém soukromém právu již od 1. ledna 2014 s přijetím nového občanského zákoníku. V období od 1. ledna 2014 do 31. října 2016 však tato změna způsobovala nejasnosti a sporné situace (jak potvrzuje i důvodová zpráva). Stěžovatelka je proto přesvědčena, že s účinností novely upravující § 2 zákonného opatření došlo zejména k potvrzení správného výkladu znění účinného v období od 1. ledna 2014 do 31. října 2016, respektive k jeho upřesnění. „Změnu" v tomto kontextu představuje zúžení předmětu daně na budovy podle katastrálního zákona, tedy vyloučení dalších částí inženýrských sítí bez ohledu na jejich charakter movité či nemovité věci. O správnosti svého výkladu je stěžovatelka přesvědčena i s ohledem na znění zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, na který důvodová zpráva odkazuje jako na

předlohu, podle které je nezbytné upravit předmět daně z nabytí nemovitých věcí. Je proto zjevné, že se v případě novely nejednalo o úplné otočení dosavadní koncepce zdaňování, ale pouze o upřesnění a úpravu předmětu daně.

[19] Podle stěžovatelky bylo tedy nutné aplikovat zásadu *in dubio mitius*, neboť zde nepochybně existuje minimálně vícero možností výkladu ustanovení § 2 zákonného opatření.

[20] Po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2022, č. j. 3 Afs 302/2020 - 54, který se týkal stěžovatelky ve skutkově obdobné věci, doplnila stěžovatelka ještě jednou svou kasační argumentaci. Předestřela svůj názor, že občanský zákoník při posuzování možnosti přenosu věci z místa na místo bez porušení její podstaty nestanoví, že by se v případě věcí, jako je např. vodovodní infrastruktura, vyžadovalo hodnocení podstaty celého souboru věcí. Je naopak nutné posuzovat podstatu každé jednotlivé části. Např. u vodovodního řadu je nutné posuzovat, zda se po vyjmutí potrubí z výkopu a jeho přenesení na jiné místo nějakým způsobem mění jeho podstata, tedy zda nedochází k jeho poškození a zda zůstává zachována jeho funkcionalita. Stěžovatelka je názoru, že potrubí lze vyjmout ze země, přenést na jiné místo a opětovně zapojit bez jakéhokoliv poškození a při zachování jeho funkce, tj. i po přenosu se pořád bude jednat o vodovodní potrubí, kterým může být dodávána voda. Jinými slovy, nejde o to, zda lze přenést celou inženýrskou síť se všemi stavbami, ale je nutné posuzovat každou jednotlivou část samostatně tak, jak to činí stěžovatelka. Části vodovodní infrastruktury, které stěžovatelka nepodrobila dani z nabytí nemovitých věcí, jsou jednoznačně přenositelné na jiné místo bez porušení jejich podstaty. Např. vodovodní potrubí lze demontovat a přenést na jiné místo a na jiném místě je opětovně smontovat a uvést do provozu tak, aby opětovně plnilo svou funkci pro zajištění plynulé dodávky vody, tj. bude jím protékat voda. V souvislosti s podmínkou možnosti přenosu z místa na místo bez porušení podstaty věci stěžovatelka připodobňuje části vodovodní infrastruktury k nafukovací tenisové hale.

[21] Stěžovatelka dodává, že vedení vodohospodářské infrastruktury se v současné době realizují z jednotlivých segmentů (dílů), plastového, kovového či betonového charakteru, které jsou ukládány na dno výkopu. Tato vedení nejsou nijak ukotvena ani jinak pevně spojena se zemí. Po jejich uložení do země jsou toliko zasypána vhodnou zeminou. V případě potřeby je možné vedení odkrýt, jednotlivé segmenty rozebrat a ze země vyjmout. Rozebrané díly je možné jednoduše opět spojit na jiném místě a opět plní svou funkci. Toto platí také pro přečerpávací stanice na vedeních (sítích), které lze zjednodušeně popsat jako vedení s akumulačním prostorem vybavené technologií pro čerpání. Vodovodní infrastruktura je v dnešní době koncipována podobně jako stavebnice lego, kterou lze kdykoliv rozpojit a na jiném místě ji zase bez jakéhokoliv poškození a narušení funkcionality znovu spojit. Stěžovatelka v rámci předmětných dodatečných daňových přiznání vyjmula ze zdanění pouze ty části inženýrských sítí, které lze tímto způsobem bez porušení podstaty přenést z místa na místo, a které nejsou pevně spojeny se zemí.

[22] Podle názoru stěžovatelky nelze závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Město Zubří* aplikovat na posuzovaný případ. V tomto rozsudku byl řešen spor o to, zda dani z převodu nemovitostí podléhal prodej plynárenského zařízení, které bylo z velké

části tvořeno plynovodním potrubím uloženým pod úrovní terénu (zasypáno ve výkopu). Stěžovatelka upozorňuje, že podle předchozí (a tehdy platné) úpravy v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „starý občanský zákoník"), platilo, že stavba nebyla součástí pozemku a za nemovitou věc se považovala, pokud byla spojena se zemí pevným základem. Rozhodující tedy bylo také spojení se zemí. Podle nynější úpravy ve znění rozhodném pro posuzovanou věc jsou sice stavby standardně součástí pozemku, inženýrské sítě jsou ale z toho režimu výslovně vyjmuty a nejsou součástí pozemku. Pro posouzení jejich charakteru je pak rozhodné pouze to, zda je lze přenést z místa na místo bez porušení jejich podstaty; není tedy nutné posuzovat spojení se zemí. Podle stěžovatelky jde o dvě odlišná kritéria: charakter spojení se zemí (zda jde o pevný základ) versus možnost přenosu bez porušení podstaty. V prvním případě se zákonné kritérium zaměřuje na kvalitu spojení se zemí. Druhé kritérium neřeší způsob spojení se zemí, ale sleduje stav věci po jejím přenosu na jiné místo – pokud nedošlo k porušení její podstaty/funkce, jde o věc movitou. V rozsudku ve věci *Město Zubří* byl kladen velký důraz právě na spojení se zemí a způsob oddělení věci od zemského povrchu (překonávání konstrukce). Toto kritérium však již podle nového občanského zákoníku nehrálo roli, a není proto relevantní ani pro posouzení případu stěžovatelky.

[23] Další podstatnou skutečností je, že rozsudek ve věci *Město Zubří* vycházel i z jiné daňové úpravy, konkrétně ze zákona o trojdani, který již v době posuzovaných transakcí neplatil. Soud tak v rozsudku *Město Zubří* zdůrazňuje, že „daňové orgány správně uvážily o převáděném plynárenském zařízení z hlediska daně z nemovitostí jako o celku". Oproti předchozí úpravě v zákoně o trojdani, zákonné opatření jako předmět daně z nabytí nemovitých věcí výslovně označuje části inženýrských sítí. Proto z pohledu úpravy účinné v době posuzovaných transakcí nelze na inženýrské sítě nahlížet jako na celek, ale je nezbytné zkoumat charakter jejich jednotlivých částí. Již pro tuto podstatnou odlišnost jsou závěry rozsudku *Město Zubří* na věc stěžovatelky neaplikovatelné.

[24] Nutnost posuzovat jednotlivé části vodovodní infrastruktury samostatně podporuje i vymezení vodovodů v zákoně č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích. Vodovod je zákonem definován jako provozně samostatný soubor staveb a zařízení. Dle odborné literatury to znamená, že pod tento pojem se zahrnují jednotlivé vodovodní řady a vodárenské objekty, které dohromady tvoří jeden funkční celek. Nejedná se o hromadnou věc, neboť ta vždy patří témuž vlastníkovi, spíše jde o složenou věc, ve které si každá z původních věcí zachovává svou individualitu a je samostatným předmětem právních vztahů. Vodovod může být ve spoluvlastnictví, a to nejen podle ideálních podílů, nýbrž i podle reálně určených podílů.

[25] Stěžovatelka poukázala na bod 29. citovaného rozsudku třetího senátu, kde NSS uvedl, že nejprve je nutné zkoumat otázku výkladu § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, totiž zda dle tohoto ustanovení je vodovodní infrastruktura věcí nemovitou či nikoliv. Teprve pokud by výklad zmíněného zákonného ustanovení vedl ke dvěma různým rovnocenným závěrům, má podle soudu smysl dále zkoumat, zda bylo na místě aplikovat zásadu *in dubio mitius*, jíž se stěžovatelka dovolávala. K tomu stěžovatelka uvedla, že otázku existence dvou rovnocenných výkladů je nutné vztáhnout k

soukromoprávní úpravě věcí nemovitých, která dle názoru stěžovatelky rozhodně není jednoznačná.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Kasační stížnost je včasná a projednatelná.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením přezkoumatelnosti napadeného rozsudku; s přihlédnutím k § 109 odst. 4 s. ř. s. tak přitom učinil i nad rámec stěžovatelkou vznesených námitek poukazujících na vadu nepřezkoumatelnosti, neboť je povinen přihlédnout k případné nepřezkoumatelnosti bránící posouzení důvodnosti kasační argumentace i bez návrhu.

[28] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nedostatečně vypořádal žalobní body, neboť pouze zopakoval předchozí argumentaci žalovaného (a správce daně). Tato námitka však není důvodná. Krajský soud se neomezil pouze na převzetí argumentace žalovaného, ale všemi námitkami se dostatečně zabýval, přičemž je přesvědčivě vypořádal. Stěžovatelka tedy dostala odpověď na všechny své žalobní námitky. Nejvyšší správní soud uvedl již v řadě svých rozhodnutí, že pouhá nespokojenost stěžovatele se způsobem vypořádání jeho námitek ještě nezakládá nepřezkoumatelnost přezkoumávaného rozsudku pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je totiž objektivní překážkou, která znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí, a proto nemůže být závislá na subjektivní představě účastníka o tom, jak má být rozhodnutí zdůvodněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85).

[29] K tomu je třeba dodat, že ani nad rámec této námitky neshledal kasační soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakých tvrzení stěžovatelky krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Jeho výrok i odůvodnění jsou srozumitelné, krajský soud logickým a přezkoumatelným způsobem uvedl, jakými úvahami se řídil a k jakým dospěl závěrům.

III. a) Vady řízení před správním orgánem

[30] Stěžovatelka dále namítá, že v řízení před správním orgánem došlo k několika vadám. Její argumentace v tomto směru je však velmi obecná.

[31] Nejprve stěžovatelka namítá, že skutková podstata, ze které žalovaný vycházel, je v rozporu se skutečným i právním stavem věci. Ze správního spisu však tato vada řízení není zřejmá, přičemž ani v žalobě konkrétní skutkové rozpory stěžovatelka nespecifikovala. Podstatu jejích výhrad lze spatřovat především v nesouhlasu s právním posouzením žalovaného, které pak aproboval i krajský soud.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud pochybil tím, že přezkoumal rozhodnutí žalovaného, která trpěla nepřezkoumatelností, neboť žalovaný nezohlednil stěžovatelčiny argumenty. Z napadených rozhodnutí je patrné, že se žalovaný s argumenty stěžovatelky vypořádal. Napadená rozhodnutí rovněž netrpí žádnými dalšími vadami, které by byly podřaditelné pod pojem nesrozumitelnost (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).

[33] Poslední dílčí námitkou je porušení zásady *in dubio mitius* jak žalovaným, tak i správcem daně. V tomto případě se však nejedná o vadu řízení, neboť *de facto* jde o otázku nesprávného právního posouzení věci, která bude řešena dále.

[34] Řízení před správními orgány netrpělo stěžovatelkou vytýkanými vadami, proto Nejvyšší správní soud tuto námitku shledal nedůvodnou.

III. b) Právní charakter vodovodů a kanalizací

[35] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda jsou podle zákonného opatření vodovody a kanalizace věcí nemovitou či nikoli.

[36] Ve skutkově a právně obdobné věci rozhodl Nejvyšší správní soud již rozsudkem ze dne 17. 5. 2022, č. j. 3 Afs 302/2020 – 54, což ostatně reflektovala stěžovatelka v doplnění své kasační stížnosti. V nyní posuzované věci nemá Nejvyšší správní soud žádného důvodu, aby se od zmíněného rozsudku odlišil, a současně odkazuje v podrobnostech na jeho odůvodnění.

[37] Podle § 498 odst. 1 občanského zákoníku, ve znění účinném do 27. 2. 2017, *nemovité věci jsou pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením, jakož i věcná práva k nim, a práva, která za nemovité věci prohlásí zákon. Stanoví-li jiný právní předpis, že určitá věc není součástí pozemku, a nelze-li takovou věc přenést z místa na místo bez porušení její podstaty, je i tato věc nemovitá.*

[38] Podle § 509 občanského zákoníku, ve znění účinném do 27. 2. 2017, *inženýrské sítě, zejména vodovody, kanalizace nebo energetické či jiné vedení, nejsou součástí pozemku. Má se za to, že součástí inženýrských sítí jsou i stavby a technická zařízení, která s nimi provozně souvisí.*

[39] Z výše uvedeného je zřejmé, že vodovodní a kanalizační infrastruktura je nemovitou věcí za podmínky, že ji *nelze přenést z místa na místo bez porušení její podstaty*.

[40] Pro posouzení, zda krajský soud přípustně odkazoval na judikaturu vztahující se k právní úpravě účinné před 1. 1. 2014, je nutné porovnat, nakolik se s vývojem právní úpravy změnil právní charakter inženýrských sítí, pod které lze vodovody a kanalizace podřadit.

[41] Starý občanský zákoník výslovně status inženýrských sítí neupravoval. Podle jeho § 119 odst. 2 byly nemovitostmi *pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem*. Jak dále

specifikoval Ústavní soud svým nálezem ze dne 6. 5. 2003, sp. zn. I ÚS 483/01, „*spojení se zemí pevným základem je možno stručně charakterizovat tak, že věc nesmí být oddělitelná od země, aniž by došlo k porušení věci. Pevné spojení věci se zemí musí být zároveň takové, aby bylo schopno odolat zejména účinkům přírodních vlivů dané lokality na věc a účinkům vlastního působení věci. Z hlediska stavebního je pevný základ základovou prostorovou konstrukcí geometricky a fyzikálně jednoznačně vymezenou a definovanou, a to pro konkrétní stavební objekt, v konkrétní lokalitě a v konkrétních vnitřních a vnějších podmínkách*“.

[42] Jak naznal již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu 3 Afs 302/2020 - 54, „*porovnáním judikaturních závěrů dle úpravy „starého“ občanského zákoníku a právní úpravy („nového“ a nyní platného) občanského zákoníku, citované výše, je zřejmé, že vychází z velmi podobné premisy: totiž že věc (zde vodovodní infrastruktura) má povahu věci nemovité, pokud jejím oddělením dojde k jejímu porušení (dle nyní platné úpravy – k porušení její podstaty). Ani posledně uvedený rozdíl – tj. zda jde o porušení „podstaty“ či o „prosté“ porušení věci – není rozhodující, protože i v prostředí předcházející právní úpravy by bylo možné dovodit, že nepodstatné či marginální „porušení věci“ nehraje roli pro posouzení charakteru věci. Ten je totiž vždy nutno dovozovat z podstatných (nikoli nahodilých) vlastností dané věci. Z výše uvedeného plyne, že úprava nyní platného občanského zákoníku nepředstavuje žádnou radikální změnu v chápání povahy inženýrských sítí, pouze výslovně přejímá a zpřesňuje již existující a judikatorně závazné závěry.*“

[43] K tomuto závěru přispívá i znění důvodové zprávy k občanskému zákoníku, které výslovně uvádí, že „*také u vodovodů a kanalizací se nic nemění proti stávající úpravě; jedná se o nemovité věci, které se zapisují do majetkové evidence podle zákona o vodovodech a kanalizacích, nikoli do katastru nemovitostí.*“

[44] Krajský soud tedy nepochybil, když vycházel z judikatury vztahující se k předchozí právní úpravě.

[45] Stěžovatelka dále argumentuje možností přenosu vodovodního a kanalizačního vedení z místa na místo bez porušení jeho podstaty. Přirovnává vodovodní infrastrukturu ke stavebnici lego a možnosti jejího přenosu má za obdobné sezónním nafukovacím halám.

[46] Je nutné především uvést, že vodovodní a kanalizační vedení (vodovodní řad a kanalizační stoka) se sice skládá z věcí původně movitého charakteru, ale okamžikem spojení jednotlivých dílů, uložením do země, napojením na ostatní funkční části inženýrské sítě a zasypáním se z těchto movitých věcí stávají součásti nově vzniklé jediné věci – nemovité. Krajský soud správně popsal, že „*odstraněním jediného dílu (bez jeho nahrazení jiným) by došlo k porušení podstaty a znehodnocení vodovodního i kanalizačního vedení (§ 498 a § 505 občanského zákoníku). Podstatou těchto vedení je beze sporu přeprava pitné vody, resp. splašků jako transportovaného média, která nemůže být zajištěna v případě, kdy část vedení chybí, nebo kdy chybí technologické zařízení umožňující a zajišťující jeho funkci. Porušením podstaty vodovodního i kanalizačního vedení by proto došlo i k jeho znehodnocení. Stejně tak není možné vodovod ani kanalizaci přenést z místa na místo, aniž by byla porušena jejich podstata. Přemístěním jednotlivých částí vedení z míst jednotlivých lokalit by tyto části přestaly být právě tím vodohospodářským majetkem, který žalobkyně nabývala*.“

[47] I když rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 131/2014 – 31, na který odkazoval krajský soud, vychází z jiné daňové úpravy, je nutné stále na inženýrské sítě nahlížet jako na funkční celek, a nelze jejich jednotlivé části posuzovat striktně odděleně. Poukaz na zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích, není rovněž případný, neboť jeho definice nevypovídá nic o charakteru vodovodů a kanalizací jako věcí movitých či nemovitých.

[48] Krajský soud argumentaci stěžovatelky přesvědčivě vyvrátil tím, že vysvětlil podstatu užití infrastruktury (podstatu věci), kterou je podle kasačního soudu vskutku doprava relevantního média. Správně v odst. 49. napadeného rozsudku dospěl k dílčímu závěru, že porušení podstaty je nutné zvažovat ve vztahu k inženýrské síti vodohospodářské infrastruktury jako celku. Fungování této podstaty nemůže být zajištěno, pokud dojde k oddělení části věci. Stěžovatelka nenabídla vlastní výklad, v čem sama spatřuje (jinou) podstatu vodovodní a kanalizační infrastruktury; pouze obecně trvá na tom, že lze její části vyjmout, přenést apod. bez porušení její podstaty (ledaže je zabetonována). Aby však tato její argumentace mohla být úspěšná, musela by stěžovatelka přesvědčivě vysvětlit právě to, jak je možné části infrastruktury vyjmout a současně zachovat neporušenou podstatu jejího fungování. Takové vysvětlení však neposkytla, a to ani poukázáním na možnosti přenosu nafukovacích hal. Aby se totiž jednalo o analogickou situaci, musela by být nafukovací hala zasypána zeminou, jako je tomu v případě vodovodního a kanalizačního vedení.

[49] Nejvyšší správní soud uzavírá, že inženýrské sítě, jež stěžovatelka nabyla (a byly skutkově popsány), jsou věcí nemovitou, kasační námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná.

III. c) Předmět daně z nabytí nemovitých věcí

[50] Další stěžovatelčina argumentace se týká výkladu § 2 zákonného opatření.

[51] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření, ve znění účinném do 30. 10. 2016, je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí *úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou, částí inženýrské sítě nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky*.

[52] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že výklad pojmu „část inženýrské sítě“ provedený krajským soudem je nesprávný. Krajský soud chápe *část inženýrské sítě* jako část oddělenou od celku pouze vlastnickým právem; není neobvyklé, že inženýrské sítě mají více vlastníků, ani to, že procházejí větším územím, kde je působnost vykonávána více správci daně. Nejvyšší správní soud považuje úvahy krajského soudu v odst. 44 napadeného rozsudku, jež dávají interpretované ustanovení do kontextu s pravidly pro stanovení místní příslušnosti správce daně v tomtéž zákonném opatření (§ 29 odst. 2) a důvodovou zprávou k němu, za logické a přesvědčivé. Naopak nevidí důvod klást rovnítko mezi pojmy „část“ a „součást“ (věci), jak to prosazuje stěžovatelka. Že byl inspirativní rozsudek NSS č. j.

8 Afs 131/2014 – 31 vydán v době, kdy se aplikoval zákon o trojdani, a nikoli zákonné opatření, na názoru soudu nic nemění; proč nemají být díly, jež byly před propojením a umístěním do výkopu věcmi movitými, považovány za takové i poté, a tyto „části“ vyňaty ze zdanění, soud vysvětlil výše v odstavci [46].

[53] Stěžovatelka dále ve prospěch jí zastávaného právního názoru uvádí důvodovou zprávu k novele, nejedná se však o relevantní argument. Vzhledem k novému znění § 2 zákonného opatření po novele je zjevné, že nedošlo pouze k jeho upřesnění, ale jak správně uvádí krajský soud, nastala změna koncepce zdaňování nabytí inženýrských sítí, neboť předmět zdanění je odlišný. Předmětem daně z nabytí nemovitých věcí se tak nově stalo pouze úplatné nabytí vlastnického práva k budově podle katastrálního zákona, která je částí inženýrské sítě. Nelze směšovat pojem „budova“ a „nemovitá věc“, jak činí stěžovatelka, neboť okruh nemovitých věcí je mnohem širší. Námitka stěžovatelky není důvodná.

III. d) Porušení zásady in dubio mitius

[54] Stěžovatelka dále namítá porušení zásady *in dubio mitius*, přitom odkazuje na znění důvodové zprávy k novele zákonného opatření.

[55] Podle Nejvyššího správního soudu však krajský soud v napadeném rozsudku přesvědčivě vysvětlil, že zde není argumentační prostor pro to, aby existovaly dva rovnocenné výklady zkoumaného zákonného ustanovení, a mohla se tedy uplatnit stěžovatelkou opakovaně namítaná zásada *in dubio mitius*. Stěžovatelka ani v kasační stížnosti nepředložila dostatečně silnou interpretační alternativu ke konzistentnímu výkladu žalovaného a krajského soudu, který není nutné na tomto místě obsáhle opakovat (rozsudek krajského soudu je dostupný na www.nssoud.cz). Jak žalovaný, tak i krajský soud posuzovali možnost aplikace zásady *in dubio mitius* ve vztahu k výkladu sporného ustanovení zákonného opatření určujícího předmět zdanění (stejně tak učinil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 302/2020 – 54), čehož se ostatně stěžovatelka sama v žalobě dovolávala. Není proto důvodná její výhrada, že zaměření soudu na tuto otázku bylo chybné a nejednoznačnost měla být identifikována spíše v ustanoveních právních předpisů soukromého práva.

[56] Podle Nejvyššího správního soudu je pak ze znění zákonného opatření a důvodové zprávy k jeho novele zřejmé, že až do novelizace byly bez pochybností nemovité věci tvořící inženýrské sítě předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Nejvyšší správní soud stejně jako soud krajský chápe novelizaci zákonného opatření jako předěl, po němž došlo k zúžení předmětu zdanění, doprovázenému i očekávaným snížením výnosu z výběru daně. Kasační námitka stěžovatelky není důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[57] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. září 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu