

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **R., a. s.,** zast. advokátem JUDr. Emilem Jančou, se sídlem AK Kamenická 43, Praha 7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2004, č. j. 30 Ca 105/2002 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2002, č. j. 642/02/FŘ/140, kterým bylo zamítnuto odvolání proti platebnímu výměru vydaném Finančním úřadem ve Zlíně ze dne 6. 11. 2001, č. j. 213142/01/303961/7072, kterým mu byla vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 850 000 Kč. Stěžovatel namítá, že krajský soud, stejně jako žalovaný se vůbec nezabýval aplikací ust. § 119 občanského zákoníku ani argumentací stěžovatele; soud pouze převzal zdůvodnění žalovaného. Definice nemovitosti uvedená v § 119 vylučuje závěr, k nimž žalovaný a poté i soud dospěly, totiž že volně položená nádrž, stojany, počítače a vysavač jsou nemovitostmi. Před soudem I. stupně stěžovatel uvedl, že z věcí, které správní orgány i soud považují za nemovitosti, odvedl daň z přidané hodnoty, kterou při výkladu, že dané věci jsou nemovitostmi, odvádět nemusel. Soud opřel svůj závěr výlučně o aplikaci ust. § 120 OZ, tato aplikace je jednostranná a založená na nepřípustném

extenzivním výkladu tohoto ustanovení. Podle stěžovatele definice věci hlavní a součásti věci nevylučuje, aby součástí věci hlavní – nemovitosti, byla věc movitá. Definice součásti věci vychází ze dvou kriterií; prvním je vzájemná sounáležitost věci hlavní a její součásti a druhým je míra jejich oddělitelnosti, aniž by došlo k poškození jak věci hlavní, tak součásti. Míra oddělitelnosti je přitom dána potřebou stavebních prací nutných k oddělení věci hlavní a součásti; právě toto kritérium není v daném případě naplněno, neboť míra oddělitelnosti při demontáži a výměně technologií je téměř nulová, neboť ve velmi malém časovém horizontu, bez potřeby stavebních prací, pouze montážními zásahy, může dojít k oddělení věci, aniž by došlo jakémukoli poškození jak věci hlavní, tak její součásti. Soud I. stupně správně konstatoval, že hlavní funkcí objektu čerpací stanice pohonných hmot je čerpání pohonných hmot; z tohoto konstatování však vyvodil nesprávné závěry. Podle těchto konstatování je věcí hlavní právě nádrž na PHM, čerpací stojany a počítače tvořící řídící systém. Ostatní součásti čerpací stanice jako kiosek, zastřešení apod. mají pouze doplňkovou funkci a jsou tedy součástmi uvedených věcí hlavní. Stěžovatel žádá, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření se neztotožnil s názorem stěžovatele; především poukázal na to, že předmětem odvolání byla daňová povinnost na dani z převodu nemovitostí, nikoli na dani z přidané hodnoty, proto je skutečnost, že stěžovatel odvedl daň z přidané hodnoty irelevantní; tuto námitku navíc stěžovatel neuplatnil ani v odvolání, Krajský soud v Brně se tímto stížním bodem rovněž nezabýval, neboť byl uplatněn až po uplynutí lhůty ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Podle názoru žalovaného ve smyslu ust. § 120 odst. 1 občanského zákoníku je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Charakter oddělení zákon nestanoví a lze tedy mít za to, že tento pojem musí zahrnovat více způsobů, od přímých zásahů do hmotné podstaty věci, přes manipulaci neničící podstatu věci po pouhé volně proveditelné odnětí věci. V předmětné věci se jedná o úplatný převod čerpací stanice pohonných hmot, nabyvatelem je obchodní společnost R. O., s. r. o, jejím ž předmětem je mimo jiné provozování čerpací stanice s palivy a mazivy. Byl-li objekt čerpací stanice přizpůsoben tomu, aby v něm byla čerpána paliva a maziva, je nepochybné, že demontáží výše uvedeného technologického zařízení ztrácí objekt čerpací stanice možnost být využíván k těmto účelům a k jiným účelům nemůže být plnohodnotně využíván bez dalších úprav. Technologické zařízení vyjmenované v kupní smlouvě je součástí věci hlavní a sdílí tedy její právní režim včetně režimu daňového. Okolnost, že v kupní smlouvě je technologické vybavení čerpací stanice jako součást věci vyloučeno, je bezvýznamná. Obdobně je pak nutno posuzovat ostatní vybavení čerpací stanice (stacionární vysavač, manometr, zastřešení manipulačních ploch). Samostatnou věcí by se součást věci stala pouze za předpokladu, byla-li by nejprve fakticky oddělena a poté samostatně prodána samostatnou smlouvou. Převáděná čerpací stanice byla, jak vyplynulo ze znaleckého posudku oceněna včetně technologického vybavení, tj. jako celek, technologické zařízení čerpací stanice je tedy součástí věci hlavní, která je věcí nemovitou. Daň z převodu nemovitostí byla vyměřena v souladu s ust. § 9 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Žalovaný rovněž poukazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího soudu ČR, podle které součást věci se stává věcí samostatnou faktickým oddělením od věci hlavní, nikoli pouhým projevem vůle vlastníka vyjádřeným např. uzavřením kupní smlouvy týkající se jen součástí. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neshledal

přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ustanovení § 109 s. ř. s. byl Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí, nepřihlížel proto ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti.

K námitce stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného je třeba považovat s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně 30 Ca 187/2003 - 46 ze dne 2. 9. 2004 za nicotné, byť ji uplatnil v doplnění kasační stížnosti po stanovené lhůtě, Nejvyšší správní soud konstatuje, že soud I. stupně nepochybil, přezkoumal-li napadený platební výměr, aniž by vyslovil jeho nicotnost. Nejedná se tak v projednávané věci o nulitní rozhodnutí, přičemž k takové vadě by musel Nejvyšší správní soud ve smyslu ust. § 109 odst. 2 s. ř. s. i bez návrhu přihlédnout.

Základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů není vedle odkazu na hmotné a procesní právní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovozovat z absence citace konkrétního ustanovení, odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který ve své judikatuře, vycházeje přitom i z ustálené judikatury Ústavního soudu Nejvyšší správní soud odmítá. (např. nález II.ÚS 230/02 ze dne 15. 3. 2004).

Krajský soud byl při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu vázán v souladu s ustanovením § 75 s. ř. s. rozsahem a důvody podané žaloby a to těmi, které byly uplatněny ve lhůtě pro její podání (§ 71 odst. 2 s. ř.s.) a při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nejvyšší správní soud v postupu soudu v I. stupni neshledal žádná pochybení; soud se v rámci svého oprávnění řádně vypořádal s námitkami stěžovatele, přičemž rozsah jeho přezkumné činnosti vymezil sám stěžovatel. Nelze proto vytýkat soudu, že se nezabýval námitkami, které nebyly uplatněny v žalobě, to tím spíše, nebyly-li uplatněny ani v odvolání, o němž rozhodoval žalovaný.

Nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky týkající se aplikace ust. § 120 občanského zákoníku a posouzení technologií jako součástí nemovitosti. Tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci. Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Brně neshledal.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel kupní smlouvou ze dne 12. 3. 2001 převedl na jiný subjekt komplex movitých a nemovitých věcí za celkovou cenu 18 000 000 Kč. Dle dohody obou stran byla cena rozdělena na nemovité věci – stavba v ceně

7 000 000 Kč, movité věci-technologie v ceně 10 000 000 Kč a movité věci-drobné předměty v ceně 1 000 000 Kč. V přiznání k dani z převodu nemovitostí ze dne 27. 6. 2001 uvedl stěžovatel cenu sjednanou ve výši 7 000 000 Kč, na základě provedeného vytýkacího řízení byla vyměřena daň ze stanoveného základu 17 000 000; při svém rozhodování vycházel Finanční úřad ve Zlíně z celkové kupní ceny převáděného souboru, přičemž jako částku tvořící základ daně stanovil nejen cenu převáděné nemovitosti, která činila podle smlouvy 7 000 000 Kč, ale i z ceny technologií, která dle kupní smlouvy činí 10 000 000 Kč.

Stěžovatel není ve sporu o tom, že v předmětné věci se jedná o převod čerpací stanice pohonných hmot. V čl. I. kupní smlouvy stěžovatel jako prodávající prohlašuje, že je na základě kolaudačního rozhodnutí ze dne 16. 2. 1999, č. j. SÚ 138/99/St, výhradním a neomezeným vlastníkem objektu čerpací stanice pohonných hmot - technické vybavenosti č.p. 5294, postaveném na pozemku p. č. st. 8248, který je ve vlastnictví jiného subjektu: není proto předmětem prodeje. V čl. I. bodu 1.3. kupní smlouvy se uvádí, že technologické vybavení čerpací stanice včetně movitých věcí a jejich specifikace je uvedena v přílohách. V příloze „Soupis HIM na ČS Z. “ je uvedeno: nádrž 60 m3 dělená, nádrž na úkapy 5 m3, výdejní stojan jednostranný, výdejní stojan oboustranný, El.řídící systém, cent.informační panel – totem, vysavač CB M, v celkové ceně 10 000 000 Kč.

Ze znaleckého posudku č. 1347-027/2001 o ceně nemovitosti - areálu čerpací stanice PHM č. p.5294, provedeného dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku J. Č., vyplynulo, že předmětem posudku je ocenění nemovitosti- areálu čerpací stanice za účelem vkladu vlastnického práva na základě kupní smlouvy. Dále bylo v posudku konstatováno, že čerpací stanice je užívána od kolaudace, tj. od 16. 2. 1999, skutečný stav všech objektů čerpací stanice (hlavních staveb, inženýrských staveb a venkovních úprav) odpovídá projektové dokumentaci z roku 1996, areál čerpací stanice je od roku 1998 na základě smlouvy o nájmu čerpací stanice ze dne 21. 9. 1998 uzavřené mezi panem M. P. (nájemce) a R., a. s. (pronajímatel), předmětem pronájmu. V celkovém popisu nemovitosti se mimo jiné uvádí: „Pořizovací ceny technologických zařízení čerpací stanice, která tvoří její pevně zabudovanou a nedílnou součást, jsou převzaty ze smluv o dílo a z kupních smluv uzavřených mezi investorem a dodavateli.“Ze spisu bylo dále zjištěno, že dne 17. 12. 1997 požádal stěžovatel o stavební povolení na stavbu čerpací stanice pohonných hmot Z.-P., na dobu dočasnou do 1. 6. 2012; rozhodnutím Úřadu města Zlín ze dne 11. 2. 1998 bylo vydáno stavební povolení na stavbu čerpací stanice, na dobu dočasnou do 1. 6. 2012. Kolaudačním rozhodnutím ze dne 16. 2. 1999 bylo stěžovateli povoleno užívání stavby „Čerpací stanice pohonných hmot Z.-P., na dobu dočasnou do 1. 6. 2012, která obsahuje: SO 03 kiosek, SO 04 – úložiště nádrží, SO 05 – potrubní trasy, SO 06 zastřešení manipulačních ploch, SO 08 – přípojka vody, SO 09 – kanalizace, SO 10 – přípojka NN, SO 11 – přípojka sdělovacích zařízení, SO 12 přípojka plynu, SO 13 – komunikace, SO 15 – reklamní zařízení, SO 16 - úpravy objektů DSZO, SO 17 –přeložka NTL plynovodu, SO 18 – konečné terénní úpravy, SO 19 – sadové úpravy.“ Objekt byl povolen k užívání pouze k účelu, který je stanoven kolaudačním rozhodnutím.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se v předmětné věci, tedy posouzení technologického vybavení, jedná o objekty, které sice jsou z technického hlediska jako stavební objekty schopné samostatné stavební existence a samostatného plnění určité vymezené funkce (např. vysavač lze užívat samostatně, popř. i nádrž na úkapy nebo nádrže lze využívat samostatně i k jiným účelům); z hlediska

fungování a provozování čerpací stanice však nemohou být osamostatněny, nemá-li dojít ke zmaření účelu, k jakému byl celý objekt čerpací stanice vybudován, zkolaudován, poté pronajímán a prodán. Není sporu v tom, že takovým účelem je provoz čerpací stanice, který by bez technologií, o které se ve věci jedná, nebyl možný. S tímto záměrem – provozem čerpací stanice - byla stavba od počátku budována a dodnes mu slouží. Předmět převodu byl definován v kupní smlouvě jako stavba, která byla zkolaudována včetně všech součástí; není přitom rozhodné, jak jednotlivé objekty stěžovatel ve smlouvě označil.

Stavby a pozemky jsou samostatnými předměty právních vztahů (§ 118 a § 119 OZ) a ve vzájemném vztahu nemohou být stavby součástí pozemků (§ 120 odst. 2 OZ). Mezi stavbou a pozemkem nemůže být ani vztah věci hlavní a příslušenství ve smyslu ust. § 121 OZ; nelze však vyloučit, aby např. dvě stavby byly navzájem ve vztahu věci hlavní a jejího příslušenství nebo aby věc movitá byla součástí stavby. Předpokladem takového vztahu je, že obě věci náležejí témuž vlastníku, a že je tu jeho vůle, věc k určitému konkrétnímu účelu trvale užívat.

Podle § 120 odst. 1 OZ: „součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila.“

Zákonným předpokladem součástí věci je tak její neoddělitelnost, bez současného znehodnocení věci hlavní. Znehodnocení nelze přitom chápat pouze v úzkém slova smyslu, tedy jako zničení či podstatné poškození věci hlavní při oddělení součásti, znehodnocení lze chápat rovněž ve smyslu snížení hodnoty. Součásti věci mohou být s věcí hlavní pevně spojeny (věc je jedním kusem) nebo nespojeny (věc se skládá z několika kusů). Podstatnými definičními znaky součásti věci je její funkční a fyzická spojitost, součástmi věci jsou ty, ať oddělitelné nebo neoddělitelné, bez nichž by věc nebyla toutéž věcí jako dosud, tj. nemohla by sloužit svému účelu; souhrn takových součástí tvoří „podstatu věci“. Tyto znaky technologické zařízení, o které se ve věci jedná, splňuje.

Stěžovatel namítá, že věci v žalobě a poté v kasační stížnosti uvedené jsou samostatnými movitými věcmi, tuto skutečnost odvozuje mimo jiné i z kupní smlouvy, v níž stanovil pro tyto věci samostatnou cenu, dále namítá i samostatnou funkci těchto věcí. Dovozuje-li stěžovatel z této skutečnosti, jakož i z toho, že projevil vůli, že zařízení o které jde, není součástí převáděné věci – stavby, ale movitými věcmi, potom se mýlí Použil-li stěžovatel v kupní smlouvě pro předmětné věci označení: „Soupis hmotného investičního majetku“, vymezil pouze tyto věci z hlediska účetního a daňového; z tohoto pohledu nelze nic namítat proti tomuto určení provedenému v souladu s ust. § 26 odst. 2 zákona č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů, přičemž toto vymezení je provedeno pouze pro účely zákona o daních z příjmů. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí však takové vymezení majetku – věcí neobsahuje, ani znalecký posudek takového vymezení nepoužívá; naopak používá pojem „hlavní stavby“, kam zařazuje mimo jiné i zmiňované nádrže na PHM, výdejní stojany, objekt služeb,...(viz str.5 posudku). Vymezil-li stěžovatel technologické vybavení jako soupis hmotného investičního majetku, určil tak pouze účetní a daňový režim těchto věcí, nikoli právní vymezení jejich charakteru, tzn. zda se jedná o věc movitou, nemovitou, věc hlavní, součást věci nebo její příslušenství. Takové určení věci je nutno posuzovat ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku.

Nejvyšší správní soud netvrdí, že samostatná nádrž, vysavač, popř. reklamní panel, nemůže být věcí movitou, ovšem movité věci určené vlastníkem k trvalému užívání věci nemovité zůstávají součástí věci nemovité, pokud takový poměr trvá. Rozhodné ve věci je, že

nemovitost byla před prodejem určena jako čerpací stanice pohonných hmot, technologie byly v nemovitosti ponechány a kupující takto zařízenou čerpací stanici koupil k dalšímu provozování čerpací stanice.

Nedůvodná je rovněž námitka, že není možno považovat tyto věci movité za součást, neboť v mnoha případech patří zařízení jiné osobě než vlastníku nemovitosti. Nehledě k tomu, že o takový případ zde nejde, rozhoduje vůle vlastníka, resp. prodávajícího a kupujícího, aby se tyto „věci“ trvale užívaly ke zcela konkrétnímu účelu. Součástí čerpací stanice by tyto věci nepochybně přestaly být, došlo-li by k jejímu zániku, přestala-li by sloužit k původnímu účelu.

Nelze přitom při posuzování předmětné stavby odhlédnout od faktu, že čerpací stanice pohonných hmot je typizovanou stavbou, která je vnímána právě jako stavba se všemi součástmi, které jsou předmětem sporu.

Zaplatí-li zákazník u pokladny, umístěné v kiosku pohonné hmoty, přičemž bez technického propojení a řídících technologií by prodavač údaje o počtu litrů a ceně pohonných hmot nemohl vědět, (stejně tak by bez takového propojení nemohl fungovat např. informační panel o cenách), použije.li vysavač, „vzduch“ popř. použije hygienické zařízení nebo si zakoupí občerstvení, činí tak vždy „na čerpací stanici“. Nelze proto dospět k jinému závěru, než k jakému Nejvyšší správní soud v projednávané věci dospěl, totiž, že technologické zařízení, jakož i standardní obslužná zařízení, jsou součástí čerpací stanice, náležející jejímu vlastníkovi a jejich cena je proto součástí ceny nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitosti.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní otázka byla krajským soudem posouzena v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. 12. 2004

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu