



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce JUDr. K. N., zastoupeného JUDr. Františkem Novosadem, advokátem se sídlem Smetanova 1101, Vsetín, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 5. 2011, č. j. 6571/11-1400-701836, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2013, č. j. 29 Af 72/2011 – 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též "stěžovatel") domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí – platební výměr ze dne 14. 3. 2011, č. j. 11637/11/300960703278 – vydaný Finančním úřadem v Mikulově; tím byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 25.833 Kč.
2. Žalobce má za to, že daň mu byla vypočtena z nesprávného základu, neboť do ceny převáděného pozemku byla započtena i cena konstrukcí, podpírající vinnou révu. Konstrukce však nebyla předmětem převodu nemovitosti; jejím

majitelem je společnost JZD Slušovice s. r. o., která hodnotu konstrukce zahrnula do svého účetnictví a poté ji prodala Templářským sklepům Čejkovice, vinařskému družstvu samostatnou kupní smlouvou. Rovněž sazenice vinné révy byly ve vlastnictví JZD Slušovice, to o nich účtovalo a rovněž tyto byly prodány Templářským sklepům Čejkovice.

3. Krajský soud žalobu zamítl a v odůvodnění rozsudku předně zdůraznil, že pro posouzení dané věci z pohledu zdanění převáděné nemovitosti není rozhodující vlastnictví konstrukcí a sazenic nacházejících se na převáděném pozemku. Podstatné je, že správní orgány postavily na jisto, že pozemek je pozemkem s trvalými porosty. Vyzval proto žalobce výzvou podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků k předložení znaleckého posudku, v němž bude oceněn pozemek včetně trvalých porostů a k předložení kupní smlouvy. Žalobce však správci daně neposkytl potřebnou součinnost a proto nechal správce daně ocenit pozemek včetně porostů sám. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že vinice, byť vysázená jinou osobou než vlastníkem pozemku, je součástí pozemku. Vlastníkem vinice je vlastník pozemku.
4. Soud dále argumentoval, že podle § 2 odst. 2 zákona č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku je vlastník pozemku vždy vlastníkem trvalých porostů na něm vzešlých a to i tehdy, byly-li pozemky dány jinému smluvně do užívání. Podle § 14 zákona č. 151/1990 Sb., o oceňování majetku se vinná réva považuje za trvalý porost. Krajský soud uzavřel, že vysazené trvalé porosty jsou ve vlastnictví vlastníka pozemku, na němž se nachází, jsou součástí tohoto pozemku a při stanovení daně z převodu pozemku správce daně správně ocenil i tento trvalý porost.
5. Soud dále konstatoval, že podle § 16 zákona č. 151/1990 Sb., ceny vinné a chmelové révy obsahují ceny zařízení vinic a chmelnic a podle § 3i zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství se vinicí rozumí zemědělsky obhospodařená půda, která je souvisle osázena keři vinné révy a opatřena opěrným zařízením. Podrobnosti v oceňování vinné révy včetně zařízení pak stanoví příl. č. 5 k vyhlášce č. 3/2008 Sb., (oceňovací vyhláška), z níž plyne, že ceny vinné révy se stanoví včetně zařízení vinic. Zařízením vinic se míní opěrné konstrukce.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného k ní

6. Stěžovatel v kasační stížnosti vycházející z § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zdůraznil, že nepovažuje právní posouzení krajským soudem za správné. Soud předně nesprávně posoudil otázku vlastnictví porostů na vinohradu. Žalobce je přesvědčen, že konstrukce nejsou nutnou součástí vinice a upozornil, že např. ve Francii roste vinice bez podpor. Podle žalobce zákon o oceňování majetku a příslušná vyhláška č. 3/2008 Sb., jednoznačně počítá s tím, že pozemky a konstrukce vinic jsou oceňovány odděleně a proto sazenice révy a konstrukce vinic nemohou být předmětem daně z převodu nemovitostí.

pokračování

7. Žalobce dále vytýká soudu, že se nezabýval důsledky svého rozhodnutí z hlediska dvojího zdanění. Finanční úřad vybral v tomto případě daň z převodu nemovitostí od žalobce jako vlastníka a DPH od ostatních smluvních stran.
8. Žalobce je přesvědčen, že prokázal, že porosty vinné révy i konstrukce byly vlastnictvím jiného subjektu a proto nemohou být předmětem daně z převodu nemovitosti, jejímž poplatníkem je žalobce.
9. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.
10. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na posouzení věci tak, jak vyjádřil v napadeném rozhodnutí; krajský soud podle něho vypořádal věc správně, v úplnosti a proto navrhl, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná kasačním soudem zamítnuta.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

11. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v zahrnutí věcí movitých mezi součásti a příslušenství věci hlavní a nesprávné podrobení jejich ceny dani z převodu nemovitostí.
12. Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně je cena určená podle § 10 citovaného zákona.
13. Podstatné pro danou věc je skutečnost, že zákonem je dani podroben převod nebo přechod nemovitostí, a že by tedy této dani v zásadě neměl být podroben převod či přechod věcí movitých. Zákon o dani z převodu nemovitostí přitom blíže nevymezuje, co je třeba nemovitostí rozumět.
14. Občanský zákoník nemovitostí rozumí pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem (§ 119 odst. 2). Občanský zákoník také upravuje, co je třeba rozumět součástí věci (§ 120) a co příslušenstvím věci (§ 121). Z toho lze dovodit, že předmětem daně z převodu nemovitostí je převod nemovitosti včetně jejich součástí a příslušenství. Zákonem, na který odkazuje § 10 zákona č. 357/1992 Sb., je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.
15. Zákon o oceňování majetku člení pozemky pro účely oceňování (§ 9) na a) stavební pozemky, b) zemědělské pozemky evidované v katastru nemovitostí jako orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad a trvalý travní porost, c) lesní pozemky, kterými jsou lesní pozemky evidované v katastru nemovitostí, a

zalesněné nelesní pozemky, d) pozemky evidované v katastru nemovitostí jako vodní plochy a e) jiné pozemky, které nejsou uvedeny v písmenech a) až d). Z uvedeného je tedy zřejmé, že zákon pro účely ocenění zahrnuje jako pozemek mj. i **vinici**. Rovněž § 14 cit. zákona člení trvalé porosty (tvořící součást pozemku) pro účely oceňování na a) lesní porosty, b) ovocné dřeviny, c) vinnou a chmelovou révu, d) okrasné rostliny. Ustanovení § 16 zákona pak podrobně upravuje způsob oceňování ovocných dřevin, vinné a chmelové révy a okrasných rostlin. Podle odst. 1 uvedeného ustanovení se ovocné dřeviny, vinná a chmelová réva se oceňují výnosovým způsobem podle druhu dřevin, jejich věku, pěstebního tvaru nebo způsobu založení jejich porostu. Ceny vinné a chmelové révy obsahují **ceny zařízení vinic** a chmelnic. Odstavec 3 tohoto ustanovení pak zohledňuje další veličiny, působící na cenu pozemku jako celku a to tak, že určuje, že základní ceny podle odstavců 1 a 2 a jejich úpravu vyjadřující zejména zdravotní stav porostů, stupeň poškození, jejich ekonomickou životnost a ceny zařízení vinic a chmelnic stanoví vyhláška. Podstatný pro věc je rovněž odkaz v § 35 oceňovacího zákona, který zohledňuje oceňování v zákoně uvedené pro účely zákona mj. o převodu nemovitostí. Z uvedeného je proto zřejmé, že pro účely ocenění nemovitosti, jež pak tvoří základ pro výpočet daně z převodu nemovitostí, je nutno zahrnout cenu vinic včetně zařízení.

16. Shodné členění podle povahy pozemků obsahuje i zákon č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí; podle jeho § 27 odst. 1 písm.a) se pozemkem rozumí část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí územní správní jednotky nebo hranicí katastrálního území, hranicí vlastnickou, hranicí držby, hranicí rozsahu zástavního práva, hranicí druhů pozemků, popř. rozhraním způsobu využití pozemků. Rovněž podle § 2 odst. 3 katastrálního zákona se pozemky člení podle druhů na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty (dále jen "zemědělské pozemky"), lesní pozemky, vodní plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. S takovýmto členěním se pak zapisují do katastru nemovitostí.
17. Je skutečností (a o tom není mezi stranami sporu), že v daném případě smluvní strany v kupní smlouvě formálně pojednaly samostatně o věcech nemovitých (pozemek) a věcech movitých (vinice, zařízení vinic – podpěrné konstrukce) a pro tento majetek sjednaly samostatné kupní ceny. To však není pro danou věc rozhodné.
18. Pro určení základu daně z převodu nemovitostí totiž není vůbec rozhodující, jak smluvní strany převáděný majetek ve smlouvách rozčlenily, ale to, zda věci smluvními stranami převáděné (vinice, konstrukce) mají skutečně takový charakter, že je třeba jejich hodnotu učinit součástí základu daně z převodu nemovitostí. V této souvislosti pak přichází v úvahu jejich posouzení jako součásti věci a popřípadě jako příslušenství věci hlavní.
19. Co je třeba rozumět součástí věci hlavní a co jejím příslušenstvím vymezuje občanský zákoník č. 40/1964 Sb. Jak správně uvedl žalovaný i krajský soud, je

pokračování

podle jeho § 120 odst. 1 součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Je nepochybné, že oddělením rostlin keřů vinné révy od pozemku by došlo k jeho znehodnocení; réva je tedy součástí pozemku. Ostatně – jak je shrnuto shora – keře vinné révy, nacházející se na pozemku, tvoří s ním pro účely ocenění a pro stanovení základu daně z převodu nemovitostí jeden celek. Totéž platí i o konstrukci (zařízení), která tvoří podpěru vinice. Je zřejmé, že při zvolené pěstební metodě by odebráním zařízení vinice došlo ke znehodnocení a funkčnímu znemožnění růstu vinných keřů. Ostatně zmíněný zákon o oceňování porostů zahrnuje zařízení vinic do ceny pozemku. Žalobcova argumentace, že existují země, které mají odlišnou pěstební metodu (bez podpěr) a proto podpěry nemohou tvořit součást pěstebního celku, tak nemá oporu v dané realitě.

20. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003, vyložil rozdíl mezi součástí věci a jejím příslušenstvím porovnáním míry jejich fyzické sounáležitosti s věcí hlavní a možností samostatného využití. Součást věci je s věcí hlavní pevně spojena a nemůže být oddělena, aniž by došlo k jejímu znehodnocení, přičemž toto spojení může spočívat ve funkční - hospodářské vazbě s věcí hlavní.
21. Oddělitelnost součástí věci posuzoval Nejvyšší soud i v rozsudku ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2369/99, v němž uvedl, že oddělitelnost věci může spočívat v zásahu do hmotné podstaty věci, ale i v zásahu do některé vedlejší kvality. Znehodnocení musí být cenově (hodnotově) vyjádřitelné, může být kvantitativní, kvalitativní, funkční, estetické apod. V rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2001, sp. zn. 22 Cdo 2250/99 byl za součást domu dokonce označen nábytek, ovšem za situace, kdy s jeho odstraněním poklesla estetická hodnota domu a byly nutné následné úpravy.
22. Pro věc přiléhavý je rovněž odkaz na rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 3 Cz 23/1992, kde soud zdůraznil, že *„Trvalé porosty vysázené na pozemcích nemají povahu samostatných věcí; protože jsou ve smyslu ustanovení § 120 obč. zák. součástí pozemku jako věci hlavní, nabude vlastnictví k nim okamžikem pevného spojení se zemí vždy vlastník věci hlavní, a to bez ohledu na to, kdo porosty na pozemku vysázel. Není tudíž myslitelné, aby součást náležela jinému, než vlastníkovi věci hlavní, a aby její právní osudy byly od věci hlavní odlišné.“*
23. I pokud by snad vznikly pochybnosti, zda zařízení vinice má sdílet odlišný osud, nežli věc hlavní, pak i podle § 121 odst. 1 občanského zákoníku jsou příslušenstvím věci hlavní věci náležící vlastníku věci hlavní jím určené k tomu, aby byly s věcí hlavní trvale užívány. V tomto případě by zařízení podpírající vinné keře při zvolené pěstební metodě zcela jistě tyto parametry splnila. U příslušenství věci se sice jedná o podstatně volnější spojení s věcí hlavní než u její součásti; sem by bylo možno řadit technologické či jiné zařízení, které sice není součástí věci hlavní, ovšem bez jeho existence by věc hlavní nebyla schopna plnit svůj účel, k němuž byla určena, a proto by pozbyla plně či zčásti hodnoty.

24. V souladu s uvedenou judikaturou nemá ani v této věci Nejvyšší správní soud pochybnost o tom, že hodnota keřů vinné révy, jakož i zařízení vinice se promítají do základu daně z převodu nemovitostí. Věc hlavní se svými součástmi i příslušenstvím tak tvoří jednu věc a tato jedna věc je předmětem zdanění.
25. Nejvyšší správní soud se tak zcela ztotožnil se závěry žalovaného i krajského soudu, spočívající v tom, že není rozhodné, jak byly upraveny smluvní vztahy k pozemku a na něm se nacházejícím porostu včetně zařízení, ale že vinice i její zařízení tvořilo hodnotu pozemku, jež měla vliv na stanovení základu daně a daně samotné. Tato kasační námitka není proto důvodná.
26. Nedůvodná je i námitka, že se soud nezabýval namítaným dvojím zdaněním téhož. Ostatně tato námitka je vyjádřena velmi zastřeně. Aby se mohlo jednat o porušení zákazu dvojího zdanění, musela by být navozena situace, kdy tentýž předmět je opakovaně zdaněn shodnou daní. Žalobce však namítá (byť velmi stručně, téměř na samé hranici srozumitelnosti), že pozemek, respektive na něm se nacházející porosty a zařízení byly podrobeny dvojímu zdanění, jednak daní z převodu nemovitostí a jednak DPH. Již jen ze samotného nastínění námitky je nutno porušení zákazu dvojího zdanění odmítnout. Je velmi běžné, že shodný předmět (výdaj, příjem, služba, nebo – jako je tomu v nyní posuzované věci i pozemek) mohou být v různých režimech promítnuty do odlišného daňového zatížení. U pozemku je velmi typické, že je zatížen daní nejprve jeho převod a poté následně i daní z nemovitostí jeho pouhá existence. Z obsahu žaloby, kasačních námitek, ale ani správního spisu soud neshledal dvojí zdanění téhož předmětu shodnou daní. Námitka je proto nedůvodná.

Závěr a náklady řízení

27. Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 6. listopadu 2013

pokračování

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu