



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **UNION ROAD s.r.o.**, IČO: 27748731
sídlem Bobrky 457, Vsetín

zastoupená advokátem Mgr. Ondřejem Slezákem
sídlem Spálená 84/5, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2020, č. j. 7107/20/5100-31461-709097,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 20. 4. 2020, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3698919/19/2102-70462-203406 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem správce daně vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 048 688 Kč.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně zaprvé namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné a že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci. Správní orgány neposuzovaly charakteristiku konkrétní čerpací stanice a nesprávně zahrnuly do základu daně rovněž technologie čerpací stanice (čerpací stojany, kamerový systém). Tato technická zařízení však nenaplnují znaky součásti věci hlavní. Ke kamerovému systému žalobkyně uvádí, že není jasné, na základě jakých informací dospěly správní orgány k závěru, že se jedná o typizovaný systém pro konkrétní čerpací stanici a/nebo systém, který nelze instalovat jinde. Správní orgány neznaly charakteristiku užívaného kamerového systému a ani nevyzvaly žalobkyni k upřesnění funkcionalit kamerového systému.
3. Zadruhé žalobkyně namítá, že správní orgány nepřezkoumatelně a nesprávně stanovily daňovou povinnost. Správní orgány výhradně na základě vlastní úvahy dospěly k závěru, že hodnota podzemní nádrže pohonných hmot a čerpacích stojanů činí 662 249,08 EUR (17 423 716,36 Kč), hodnota kamerového systému činí 923,87 EUR (24 986,06 Kč) a hodnota kancelářského nábytku a techniky činí 13 895,05 EUR (375 791,63 Kč). Správní orgány nesprávně vycházely při rozdělení kupní ceny vybavení čerpací stanice z přehledu drobného majetku a/nebo inventurních soupisů. Správce daně měl stanovit hodnotu každé jednotlivé položky (podzemní nádrže, čerpacích stojanů, kamerového systému, kancelářského nábytku a techniky) se zohledněním sjednané ceny. Na jedné straně správce daně určil výši daně dle sjednané kupní ceny a na druhé straně vychází z účetních podkladů žalobkyně. Účetní podklady však stanoví hodnotu jednotlivých složek majetku zcela odlišně.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Uvádí, že objekt čerpací stanice zahrnující stavbu i technologické zařízení tvoří jeden celek a jednu věc, která je předmětem zdanění. Hlavní věc (čerpací stanice) by totiž oddělením technologického zařízení byla zásadním způsobem znehodnocena a nemohla by sloužit svému účelu. Technologické zařízení (podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany a kamerový systém) vykazují jednoznačné znaky součásti věci. Žalovaný zdůrazňuje, že kupní smlouvou byla převáděna nemovitá věc funkčně určená jako čerpací stanice pohonných hmot, technologie v ní byly ponechány a žalobkyně takto pořízenou čerpací stanici koupila k dalšímu provozování. Žalovaný má rovněž za to, že podrobně v napadeném rozhodnutí uvedl důvody, proč kamerový systém rovněž splňuje kritéria součásti věci. Ostatně i ve znaleckém posudku byla do předmětu daně z nabytí nemovitých věcí zahrnuta veškerá technologie.
5. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že sama žalobkyně dodala správci daně účetní podklady, ze kterých následně vycházel. Veškerá technologie čerpací stanice byla do základu daně převzata ve sjednaných cenách vycházejících z kupní smlouvy, jelikož byla vyšší než srovnávací daňová hodnota. Protože kupní cena však zahrnovala rovněž kancelářský nábytek a techniku, byl správce daně povinen zajistit jeho ocenění, neboť tato částka nemohla být do základu daně zahrnuta. Správce daně proto logicky využil účetní podklady, které poskytla žalobkyně. Správce daně vycházel z přehledu drobného majetku čerpací stanice zahrnující kromě kancelářského nábytku a techniky též kamerový systém, jehož hodnou odečetl, a takto zjistil hodnotu kancelářského nábytku a techniky, které

zdanění nepodléhají. Dle žalovaného správce daně mohl stěžít jiným logicky myslitelným způsobem zjistit hodnotu kancelářského nábytku a techniky, neboť tržní cena užívaného nábytku v čase kolísá a klesá. Žalovaný se proto domnívá, že správce daně postupoval logickým a přezkoumatelným způsobem, který nebyl nijak k tíži žalobkyně. Hodnota kancelářského nábytku a techniky má na stanovení základu daně nadto marginální vliv.

Obsah správního spisu

6. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně uzavřela dne 14. 11. 2016 kupní smlouvu se společností W.A.G. payment solutions, a.s. (dále jen „kupní smlouva“). Předmětem kupní smlouvy byly pozemky p. č. 508/12, 584/6, 584/8, 584/9, 585/4, 586/3 a 593 v k. ú. Průhonice, zapsané na LV č. 1206, (dále jen „pozemky“) a bezobslužná čerpací stanice. Dle kupní smlouvy je čerpací stanice prodávána včetně všech jejích součástí a příslušenství uvedených v příloze č. 1 kupní smlouvy (není obsahem správního spisu) a ve znaleckém posudku č. 4014/166/2016 vypracovaném znalcem Josefem Slavičkem dne 17. 10. 2016 (dále jen „znalecký posudek“). Kupní cena byla sjednána ve výši 215 000 EUR za pozemky a 1 692 669 EUR za čerpací stanici. Za nemovitou část čerpací stanice (zejm. zastřešení čerpací stanice, komunikace a zpevněné plochy, areálovou a dešťovou kanalizaci) byla sjednána cena ve výši 1 015 601 EUR. Cena za vybavení čerpací stanice (zejm. technologie – podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany, kamerový systém, kancelářský nábytek, kancelářská technika) byla sjednána ve výši 677 068 EUR (vše bez DPH). Ve znaleckém posudku kromě pozemků je oceněno zastřešení čerpací stanice (včetně kamerového systému), podzemní nádrž pohonných hmot (včetně technologie), čerpací stojany, komunikace a zpevněné plochy, areálová a dešťová komunikace. Vklad do katastru nemovitostí byl proveden dne 21. 12. 2016 (právní účinky ke dni 28. 11. 2016) pod č. j. V-16033/2016-210.
7. Žalobkyně podala dne 7. 3. 2017 řádné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění zákona č. 254/2016 Sb. (dále jen „zákonné opatření č. 340/2013 Sb.“). Žalobkyně zvolila pro určení srovnávací daňové hodnoty směrnou hodnotu. Sjednanou cenu uvedla ve výši 34 521 822 Kč a zálohu 4 % sjednané ceny ve výši 1 380 873 Kč. Dne 18. 5. 2017 podala žalobkyně další daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí označené jako řádné, ve kterém zvolila zjištěnou cenu pro určení srovnávací daňové hodnoty. Sjednanou cenu uvedla ve výši 34 521 822 Kč a daň ve výši 1 380 876 Kč. Dne 6. 3. 2018 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí označené jako dodatečné, ve kterém opět zvolila zjištěnou cenu pro určení srovnávací daňové hodnoty. Sjednanou cenu uvedla ve výši 33 300 063 Kč a daň ve výši 1 332 004 Kč.
8. Správce daně vyzval žalobkyni dne 21. 5. 2018 k doložení rozdělení kupní ceny bez DPH ve výši 677 068 EUR za podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany, kamerový systém, kancelářský nábytek a techniku. Uvedl, že to lze doložit např. zůstatkovou cenou z účetnictví. Žalobkyně doložila k vyjádření ze dne 11. 7. 2018 přehled drobného majetku a inventurní soupis majetku čerpací stanice Průhonice ze dne 31. 12. 2017.
9. Správce daně vydal dne 11. 7. 2019 platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 048 688 Kč (rozdíl mezi daní tvrzenou a stanovenou ve výši 667 812 Kč). V odůvodnění správce daně uvedl, že vycházel při výpočtu ceny sjednané za nemovité věci z kupní smlouvy a z dokladů doložených žalobkyní (tj. z přehledu drobného majetku

a inventurního soupisu majetku čerpací stanice). Celková kupní cena bez DPH za nemovité věci, které podléhají dani z nabytí nemovitých věcí, činila 1 893 773,95 EUR. Tato částka se skládá z částek 215 000 EUR za pozemky, 1 015 601 EUR za čerpací stanici (zastřešení komunikace a zpevněné plochy, areálovou a dešťovou kanalizaci), 662 249,08 EUR za podzemní nádrže pohonných hmot a čerpací stojany a 923,87 EUR za kamerový systém. Předmětem daně není část kupní ceny ve výši 13 895,05 EUR za kancelářský nábytek a techniku. Po přepočtu kurzem devizového trhu ČNB pro přepočet na českou měnu ke dni právních účinků vkladu kupní smlouvy do katastru nemovitostí (27,045 Kč/EUR) pak činí cena sjednaná 51 217 116,48 Kč. Základem daně je cena sjednaná, neboť převyšuje srovnávací daňovou hodnotu ve výši 17 283 847,50 Kč, odpovídající 75 % ceny zjištěné stanovené správcem daně kontrolním přepočtem doloženého znaleckého posudku (23 045 130 Kč). Správce daně uvedl, že technologie čerpací stanice jsou součástí (příslušenstvím) věci hlavní, tj. objektu čerpací stanice podle § 505 a § 510 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění zákona č. 192/2021 Sb. (dále jen „občanský zákoník“), a odkázal na související judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).

10. Žalobkyně podala dne 19. 8. 2019 odvolání. V odvolání namítala zejména nesprávné posouzení otázky, zda jsou technická zařízení součástí čerpací stanice jako věci hlavní. Žalobkyně odkázala na pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Dále rozporovala tvrzení správce daně, že nedoložila rozdělení kupní ceny ve výši 677 068 EUR.
11. Dne 17. 2. 2020 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr. V odůvodnění uvedl, že technologie čerpací stanice (podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany, kamerový systém) jsou součástí (příslušenstvím) čerpací stanice, která je (včetně příslušných pozemků) předmětem kupní smlouvy. Žalovaný odkázal na judikaturu NSS, podle níž je čerpací stanice jako typizovaná stavba vnímána jako stavba se všemi součástmi. Technologie čerpací stanice jsou tedy neoddělitelnou částí čerpací stanice a jejich cena je součástí ceny nemovité věci. Žalovaný uvedl, že podzemní nádrž pohonných hmot a čerpací stojany nemůžou být osamostatněny. Jinak by byl zmařen účel, k jakému byl objekt čerpací stanice vybudován, zkolaudován, užíván a prodán. Tato technologie tedy naplňuje znaky definice součásti věci hlavní podle občanského zákoníku. Žalovaný uvedl, že kamerový systém musí být uzpůsoben požadavkům dané stavby čerpací stanice. Kamerový systém nezahrnuje pouze kameru, ale i systém rozvodů a záznamové zařízení. Kamerový systém tedy sice může být oddělen od věci hlavní, jedná se však o typizovaný systém pro konkrétní čerpací stanici. Je proto velice nepravděpodobné, že by totožný kamerový systém mohl být instalován do jiné stavby. Demontáží kamerového systému by nadto došlo ke snížení bezpečnosti čerpací stanice. Žalovaný rovněž zdůraznil, že i znalec ve znaleckém posudku, který předložila žalobkyně, ocenil převáděnou nemovitou věc včetně všech součástí a příslušenství.
12. Žalovaný dále uvedl, že byť správce daně uvedl nepřesně, že „*daňový subjekt doložil rozdělení kupní ceny ve výši 677 068 EUR na část ceny za nemovité věci a část ceny za věci movité,*“ správce daně správně vycházel ze sjednané ceny v kupní smlouvě. Tato částka zahrnovala i sjednanou cenu za movitý majetek (kancelářský nábytek a technika). Proto správce daně při vyloučení daného movitého majetku z ceny sjednané vycházel z přehledu drobného majetku čerpací stanice. Sjednanou cenu za podzemní nádrže pohonných hmot a čerpací stanice stanovil ve výši 662 249,08 EUR a za kamerový systém ve výši 923,87 EUR. Součtem dílčích sjednaných cen dospěl správce daně k celkové sjednané ceně,

a to ve výši 1 893 773,95 EUR.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
14. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
15. Soud o žalobě rozhodl bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem ve stanovené lhůtě nevyslovili nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Posouzení žaloby

16. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb. je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházejícími se na území České republiky.
17. Podle § 10 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. je základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj.
18. Podle § 11 odst. 1 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. je nabývací hodnotou a) sjednaná cena, b) srovnávací daňová hodnota, c) zjištěná cena, nebo d) zvláštní cena.
19. Podle § 12 odst. 1 písm. a) zákonného opatření č. 340/2013 Sb. je nabývací hodnotou sjednaná cena, je-li vyšší nebo rovna srovnávací daňové hodnotě.
20. Podle § 13 odst. 1 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. se sjednanou cenou pro účely daně z nabytí nemovitých věcí rozumí úplata za nabytí vlastnického práva k nemovité věci.
21. Podle § 505 občanského zákoníku je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí.
22. Podle § 510 odst. 1 občanského zákoníku je příslušenství věci vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení. Byla-li vedlejší věc od hlavní věci přechodně odloučena, nepřestává být příslušenstvím. Podle odst. 2 se má za to, že se právní jednání a práva i povinnosti týkající se hlavní věci týkají i jejího příslušenství.
23. Podle § 511 občanského zákoníku, jsou-li pochybnosti, zda je něco příslušenstvím věci, posoudí se případ podle zvyklostí.
24. Podle § 512 občanského zákoníku, je-li stavba součástí pozemku, jsou vedlejší věci vlastníka u stavby příslušenstvím pozemku, je-li jejich účelem, aby se jich se stavbou nebo pozemkem v rámci jejich hospodářského účelu trvale užívalo.
25. Žalobkyně namítá, že správní orgány nesprávně zjistily skutkový stav, a rozhodnutí správních orgánů jsou proto nepřezkoumatelná. Z podané žaloby je však zcela evidentní, že žalobkyně napadené rozhodnutí a platební výměr považovala za jasné a srozumitelné, neboť brojila proti zcela konkrétnímu právnímu posouzení (technologické zařízení je součástí čerpací stanice) a postupům (výpočtu základu daně) správce daně, resp. žalovaného. Nesouhlas žalobkyně však nemůže sám o sobě způsobovat nepřezkoumatelnost rozhodnutí nebo nesprávně zjištěný skutkový stav. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí i platební výměr shledal přezkoumatelnými. Z odůvodnění je zřejmé, jakým způsobem správní orgány rozhodly, jaký učinily závěr o skutkovém stavu, jaké právní předpisy na zjištěný skutkový stav aplikovaly a jakými úvahami se přitom řídily. Žalobkyně ani dostatečně konkrétně netvrdila, jaké skutkové okolnosti by správní

orgány opominuly.

26. Podstatou sporu je otázka, zda jsou technologická zařízení čerpací stanice součástí nemovitě věci, a tudíž, zda je jejich hodnota předmětem daně z nabytí nemovitých věcí či nikoliv.
27. Při posouzení věci soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004-62, č. 1018/2007 Sb. NSS, na jehož podrobné odůvodnění lze odkázat. NSS dospěl k závěru, že technologické zařízení i standardní obslužná zařízení jsou součástí čerpací stanice pohonných hmot, náležející jejímu vlastníkovi. Jejich cena je proto součástí ceny nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitostí. Lze uvést, že tento rozsudek byl napaden ústavní stížností, která byla usnesením Ústavního soudu ze dne 19. 7. 2007, sp. zn. II. ÚS 144/05, odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost.
28. Obdobně v rozsudku ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 19/2008-61, NSS přitakal správci daně, který doměřil daňovému subjektu daň z hodnoty čerpací stanice včetně převáděných technologií, tj. výdejních stojanů, podzemní nádrže, signalizačního zařízení pro zajištění bezpečnosti provozu a rozvaděče technologické elektroinstalace.
29. V rozsudku ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 Afs 136/2018-24, se NSS zabýval dosavadní judikaturou týkající se zahrnutí součástí věci a příslušenství do základu daně z převodu nemovitostí. Dospěl k závěru, že příklad čerpacích stanic (a rovněž příklad vodních elektráren) je značně odlišný od technologické linky pro recyklaci odpadů, výroby nízkomolekulárních epoxidových pryskyřic či areálu vinařství. V případě čerpacích stanic a vodních elektráren by byl bez těchto součástí technologického zařízení totiž „zmařen účel“ převáděného areálu.
30. Tyto závěry sice učinil NSS ve vztahu k dani z převodu nemovitostí podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“). Nicméně v rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 3 Afs 106/2017-90, NSS uvedl, že mezi zákonem o trojdani a zákonným opatřením č. 340/2013 Sb. není ohledně otázky obecného stanovení předmětu daně a základu daně materiálně žádný rozdíl. V nyní projednávané věci tedy lze vycházet z judikatury týkající se daně z převodu nemovitostí podle zákona o trojdani.
31. Právní povahu věci je nutno posuzovat ve smyslu shora citovaných ustanovení občanského zákoníku, která určují její zařazení či naopak nezařazení do daňového režimu. Pro určení základu daně z nabytí nemovitých věcí je zásadní to, zda převáděné movité věci mají takový charakter, že je třeba jejich hodnotu zahrnout do základu daně.
32. Rozdílem mezi součástí věci a příslušenstvím se zabýval Nejvyšší soud například v rozsudku ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003, ve kterém uvedl: *„Obdobné funkční vazby jako mezi věcí a její součástí vznikají mezi věcí a jejím příslušenstvím; rozdíl tu spočívá zejména v míře fyzické sounáležitosti a možnosti využít příslušenství věci i jinak než pro věc hlavní. I faktické oddělení příslušenství může mít vliv na funkčnost věci hlavní (například vyklizení zařízení a nábytku z domu má vliv na jeho užívání k bydlení, ztráta klíče může mít za následek dočasnou nemožnost dům užívat, klíč je bez domu bezcenný). Příslušenství věci a její součást spolu úzce souvisí a v některých případech činí určení, kdy jde o příslušenství a kdy o součást věci, potíže; v takových případech je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti věci.“*
33. NSS se zabýval příslušenstvím věci a součástí věci například v rozsudku ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 42/2007-39, ve kterém uvedl: *„U příslušenství věci se tedy jedná o podstatně volnější spojení s věcí hlavní. 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 kolaudována a určena, a proto by pozbyla plně či zčásti hodnoty. Jiná je ovšem*

*situace u věci movitých, které jsou volně zcizitelné, samostatně využitelné a nahraditelné. Pokud by takové věci movité stěžovatel prodal samostatnou kupní smlouvou v jiném časovém období, nenapadlo by nikoho, že by takový prodej podléhal dani z převodu nemovitostí (případně zdanění příjmu z prodeje věci movitých, je z hlediska daně věci nerozhodné). Přitom by taková kupní smlouva nemusela být uzavírána jen proto, aby se jejich cena neprojevila při prodeji nemovitostí, ale třeba by k prodeji došlo jen z důvodů změny technologie, modernizace či nutnosti obnovení zařízení a vybavení nemovitosti. Bylo by o takových věcech sice možno říci, že i jejich zcizením poklesla hodnota věci hlavní, ale ve skutečnosti tomu tak není. Hodnotový pokles, byť vyjádřitelný penězi, totiž nelze ztotožňovat s rozdílnou kupní cenou. Jsou movité věci, které jsou příslušenstvím věci hlavní a jejich odnětím poklesne hodnota věci hlavní proto, že v její funkci dojde k nějakému omezení či ke znemožnění využití. Jsou však věci, jejichž odnětím a samostatným zcizením věc hlavní své využitelnosti a hodnoty nepozbývá, přesto, že její cena může být proto nižší. Nelze tvrdit, že hodnota věci hlavní je rozdílná podle toho, zda k její ceně lze či nelze přičíst cenu samostatně převáděných věcí movitých. Je-li např. prodáván byt zařízený volně loženým kvalitním a vkusným nábytkem a se záclonami a závěsy na oknech, jistě je kupní cena vyšší, než když je byt prodáván takto nezařízený. Rozdílnou kupní cenu ale v takovém případě nelze považovat za hodnotový pokles věci hlavní, neboť cenový rozdíl je vyjádřením toho, že současně s věcí nemovitou jsou prodávány i věci movité, které charakter součástí ani příslušenství věci nepochybně nemají. Věci movité, byť pro činnost věci hlavní využitelné či v ní umístěné, nelze označit za příslušenství věci ve smyslu § 121 o. z., a z jejich kupní ceny vycházet při určení daně z převodu nemovitostí, pokud tu není dán **vztah nezbytnosti pro využití věci hlavní.**“ (zvýraznění provedl soud).*

34. NSS v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 130/2004-62 uvedl, že „jednotlivé věci tvořící technologické zařízení čerpací stanice z hlediska fungování a provozování čerpací stanice nemohou být osamostatněny, nemá-li dojít ke zmaření účelu, k jakému byl celý objekt čerpací stanice vybudován, zkolaudován a poté prodán“. Nemůže být pochyb o tom, že tímto účelem je provoz čerpací stanice – zejména prodej pohonných hmot, který by bez technologií, o které se v daném případě jedná, nebyl vůbec možný. Předmětem kupní smlouvy byl soubor movitého a nemovitého majetku sloužící právě k provozu čerpací stanice pohonných hmot. Mezi stranami kupní smlouvy nebylo sporu o tom, co bylo hospodářským účelem převáděného souboru majetku, tj. provozování čerpací stanice. Čerpací stanice je typizovanou stavbou tvořenou vícero složkami, které jsou velmi úzce propojeny. Technologické vybavení čerpací stanice by nemohlo samo o sobě plnit jeho funkci. Neobešlo by se bez nádrží, čerpacích stojanů či potrubní trasy, kudy pohonné hmoty při poskytování služeb procházejí. Z bezpečnostního hlediska je nezbytné rovněž zastřešení manipulační plochy a kamerový systém.
35. Lze sice přisvědčit žalobkyni, že se správní orgány blíže nezabývaly, jakým způsobem je kamerový systém přizpůsoben konkrétní čerpací stanici. To by však stejně nemohlo mít vliv na posouzení otázky, zda je kamerový systém předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Zásadní je, že (zejména) u samoobslužné čerpací stanice by odstranění kamerového systému značně snížilo bezpečnost provozu čerpací stanice, která by tak nebyla schopná fungovat pro ty účely, pro které byla kupní smlouvou převedena. Kamerový systém je nezbytný u všech čerpacích stanic. Pro provozování samoobslužné čerpací stanice je však klíčový, neboť zákazníci využívají služeb čerpací stanice zpravidla bez asistence a kontroly zaměstnanců čerpací stanice.
36. Zjištění, že je kamerový systém „šit na míru“ dané čerpací stanici, by tak bylo relevantní pouze pro určení, zda je kamerový systém příslušenstvím nebo součástí věci. Pokud by

bylo možné kamerový systém využívat i pro jinou stavbu, bude splňovat spíše kritéria příslušenství. Konkrétní zařazení kamerového systému však není pro posouzení věci rozhodné, neboť jak součást věci, tak i její příslušenství jsou dle shora citované judikatury předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, pokud jsou pro provozování čerpací stanice nezbytné. Kamerový systém je v posuzovaném případě tedy rovněž předmětem daně z nabytí nemovitých věcí bez ohledu na to, zda je příslušenstvím nebo součástí věci.

37. Jednotlivé složky čerpací stanice jsou propojeny tak, že neexistence některé z nich by ostatní zcela vyřadila z provozu, jak z hlediska čistě fyzického, tak funkčního (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 5 Afs 52/2007-100). Technologické zařízení čerpací stanice pohonných hmot lze za určitých předpokladů užívat samostatně, ovšem z hlediska fungování a provozování souboru majetku k účelu, k jakému byl kolaudován, užíván a prodán, osamostatněn být nemůže, neboť by účel jeho užívání byl zcela zmařen. Rozhodné ve věci je, že nemovitá věc byla před prodejem určena jako (samoobslužná) čerpací stanice pohonných hmot, technologie byly v nemovité věci ponechány a kupující takto zařízenou čerpací stanicí koupil k dalšímu provozování čerpací stanice.
38. Správní orgány tedy nepochybily, jestliže do základu daně zahrnuly z celkové kupní ceny nejen hodnotu nemovitých věcí, ale i cenu technologického vybavení. Objekt čerpací stanice totiž společně s technologickým zařízením tvoří jeden funkční, fyzicky propojený celek, a proto i hodnota technologického zařízení (byť může být tvořeno movitými věcmi) tvoří základ daně z nabytí nemovitých věcí. Součást věci (příslušenství) může být samostatnou věcí v právním smyslu, ale jen po jejím trvalém oddělení, což se v posuzované věci nestalo a vzhledem k účelu koupě (provozování samoobslužné čerpací stanice) by to nebylo ani možné. Tento žalobní bod proto není důvodný.
39. Druhým žalobním bodem žalobkyně namítá nesprávnost výpočtu základu daně.
40. Správce daně vyzval žalobkyni k doložení rozdělení kupní ceny ve výši 677 068 EUR za podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany, kamerový systém a za kancelářský nábytek a techniku. Žalobkyně doložila k vyjádření ze dne 11. 7. 2018 přehled drobného majetku a inventurní soupis majetku čerpací stanice. Zároveň uvedla, že těmito listinami „*dokládáme rozdelenie kúpnej ceny vo výške 677 068 EUR bez DPH v účtovníctve spoločnosti UNION ROAD, s.r.o.*“.
41. V platebním výměru správce daně uvedl, že „*vzhľadom k tomu, že daňový subjekt nedoložil rozdelenie časti kupní ceny 677 068 EUR na část ceny za nemovité věci a část ceny za movité věci, vycházel správce daně při výpočtu ceny sjednané za nemovité věci, které budou předmětem daně, z kupní smlouvy a z dokladů doložených daňovým subjektem, tj. z přehledu drobného majetku čerpací stanice Průhonice a z inventurního soupisu majetku čerpací stanice Průhonice.*“
42. V odvolání na toto tvrzení žalobkyně reagovala a uvedla: „*Ve svém odůvodnění uvádíte, že jsme nedoložili rozdělení části kupní ceny 677 068 EUR na část ceny za nemovité věci a část ceny za movité věci. Ale celá tato cena je tvořena částkou 662 249 EUR za podzemní nádrže pohonných hmot a čerpací stojany, 923,87 EUR za kamerový systém a 13 895,05 EUR za kancelářský nábytek a techniku. Toto jsme doložili v příloze 'Vyjádření k výzvě na odstranění pochybností ze dne 21. 5. 2018' dne 11. 7. 2018 inventurním soupisem majetku ČS Průhonice a přehledem drobného majetku ČS Průhonice.*“
43. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně údaje uvedené v přehledu drobného majetku a inventurním soupisu majetku čerpací stanice označila za vyjádření kupní ceny za tato zařízení. Žalobkyně v odvolání nerozporovala určení výše ceny za movitý majetek, pouze nesouhlasila s tvrzením správce daně, že nedoložila rozdělení části kupní ceny za movité věci. K tomu lze uvést, že žalobkyni nic nebrání vznést v žalobě i takové žalobní body,

kteře neuplatnila jako námitku již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohla (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Takto uplatněný žalobní bod však v podstatě spočívá pouze na tvrzení, že správní orgány nesprávně vycházely z údajů, které žalobkyně sama na výzvu správce daně poskytla a opakovaně je označila za vyjádření kupní ceny movitých věcí. Je třeba zdůraznit, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, včetně základu daně (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Správci daně ani žalovanému nelze vytknout žádné pochybení, pokud při stanovení daně vyšli z údajů poskytnutých žalobkyní, které byly doloženy účetními evidencemi, jejichž správnost, průkaznost, věrohodnost či úplnost nebyla nikterak zpochybněna. Správní orgány základ daně správně stanovily tím způsobem, že u pozemků a nemovitě části čerpací stanice vycházely ze sjednané ceny a při stanovení ceny za movitou část čerpací stanice (podléhající dani z nabytí nemovitých věcí) vycházely ze sjednané kupní ceny, ze které odečetly cenu za kancelářský nábytek a techniku zjištěnou z podkladů od žalobkyně. Lze přisvědčit žalovanému, že jiný způsob výpočtu v daném případě nepřicházel v úvahu, neboť žalobkyně nepředložila žádné jiné podklady, na jejichž základě by bylo možné sjednanou cenu rozdělit na jednotlivé složky jiným způsobem. S žalobkyní lze do určité míry souhlasit v tom, že účetní hodnota věci často nemusí odpovídat její reálné tržní ceně. Žalobkyně však opomíjí, že právě jí tížilo důkazní břemeno, a proto bylo její povinností tvrdit a prokázat, jaká část sjednané ceny, která byla základem pro stanovení daně, připadla na věci nemovitě. Žalobkyní zvolený postup při plnění této povinnosti jde k její tíži. Soud nepovažuje postup správce daně a žalovaného za rozporný se zákonem. Tento žalobní bod je proto rovněž nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

44. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. srpna 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu