



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **UNION ROAD s.r.o.**, se sídlem Bobrky 457, Vsetín, zastoupená Mgr. Ondřejem Slezákem, advokátem se sídlem Spálená 84/5, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 8. 2022, č. j. 43 Af 21/2020 - 47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3698919/19/2102-70462-203406 (dále jen „*platební výměr*“), vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 048 688 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 2. 2020, č. j. 7107/20/5100-31461-709097, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru a toto rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 24. 8. 2022, č. j. 43 Af 21/2020 - 47, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud úvodem rekapituloval skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Žalobkyně jako kupující uzavřela dne 14. 11. 2016 kupní smlouvu (dále jen „*kupní smlouva*“) se společností W.A.G. payment solutions, a.s. jako prodávající. Předmětem koupě 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 žalobkyně čerpací stanici nabývá včetně všech jejích součástí a příslušenství uvedených v příloze č. 1 kupní smlouvy 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 (zejména 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 (zejména technologie – podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany a kamerový systém, dále za kancelářský nábytek a kancelářskou techniku) byla sjednána ve výši 677 068 EUR (vše bez DPH). Ve znaleckém posudku je kromě pozemků oceněno zastřešení čerpací stanice (včetně kamerového systému), podzemní nádrž pohonných hmot (včetně technologie), čerpací stojany, komunikace a zpevněné plochy, areálová a dešťová „*komunikace*“ (zjevně se jedná o překlep namísto slova „*kanalizace*“ – pozn. NSS).

[4] Podstatou sporu dle napadeného rozsudku bylo, zda jsou technologická zařízení čerpací stanice (podzemní nádrž pohonných hmot, čerpací stojany či kamerový systém) součástí nemovité věci, a tudíž, zda je jejich hodnota předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Krajský soud přisvědčil správním orgánům, které do základu daně zahrnuly z celkové kupní ceny nejen hodnotu nemovitých věcí, ale i cenu uvedeného technologického vybavení. Uvedl, že objekt čerpací stanice tvoří společně s technologickým zařízením jeden funkční, fyzicky propojený celek, a proto i hodnota technologického zařízení tvoří základ daně z nabytí nemovitých věcí. Tento závěr krajský soud opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, č. 1018/2007 Sb. NSS, či ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 19/2008 - 61).

[5] Krajský soud připustil, že se daňové orgány blíže nezabývaly, jakým způsobem je kamerový systém přizpůsoben konkrétní čerpací stanici či zda se jedná o zařízení, které lze instalovat i jinde. Žalobkyně tuto skutečnost daňovým orgánům vytýkala v žalobě a namítala, že ji ani daňové orgány nevyzvaly k upřesnění funkcionalit kamerového systému. Krajský soud k tomu uvedl, že otázka, zda je kamerový systém přizpůsoben konkrétní čerpací stanici však neměla význam pro projednávanou věc, neboť zejména u samoobslužné čerpací stanice by odstranění kamerového systému značně snížilo bezpečnost jejího provozu a nebyla by tak schopná fungovat pro ty účely, pro které byla kupní smlouvou převedena. Krajský soud k této otázce uzavřel, že 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 jejich zaměstnanců.

[6] Nakonec krajský soud uvedl, že zodpovězení otázky, zda je daný kamerový systém „*šit na míru*“ dané čerpací stanici, by bylo relevantní pouze pro určení, zda se jedná o příslušenství nebo součást věci. Ani konkrétní zařazení kamerového systému však není pro posouzení věci rozhodné, neboť součást i příslušenství věci jsou předmětem daně z nabytí nemovitých věcí, pokud jsou pro provozování čerpací stanice nezbytné.

pokračování

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka zpochybňuje závěr rozsudku krajského soudu, že hodnota čerpacích stojanů a kamerového systému byla oprávněně předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Ačkoli si je vědoma poměrně konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, na kterou odkázal v této souvislosti krajský soud (viz např. již zmiňované rozsudky č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, nebo č. j. 8 Afs 19/2008 - 61), domnívá se, že projednávaná věc je odlišná. Jde totiž o tzv. čerpací stanici modulárního typu, a proto ji lze rozmontovat, uskladnit a smontovat jinde, případně lze jednotlivé díly použít u typově shodných čerpacích stanic.

[9] Dále stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že otázka možného uzpůsobení kamerového systému na konkrétní čerpací stanici nemá vliv na to, zda má být jeho hodnota zahrnuta do předmětu daně z nabytí nemovitých věcí. Poukazuje na to, že podle krajského soudu je zásadní toliko to, že kamerový systém je nezbytný pro fungování čerpací stanice; což dle krajského soudu platí tím spíše, pokud se jedná o samoobslužnou čerpací stanici. Stěžovatelka označuje závěr krajského soudu, že čerpací stanice nemůže fungovat bez kamerového systému, za ničím nepodložený a nepravdivý. K tomu pouze dodává, že „čerpací stanice může bez problému fungovat i bez předmětného kamerového systému“. Za „nesprávné a rovněž ničím nepodložené“ označuje tvrzení krajského soudu, že kamerový systém je nezbytný u všech čerpacích stanic, protože to nevyplývá ze žádné právní normy.

[10] Stěžovatelka nakonec namítá, že čerpací stojany a kamerový systém nejsou součástí čerpací stanice ve smyslu § 505 občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, ale jde o samostatné movité věci, které vytvářejí s čerpací stanicí věc hromadnou. Stěžejním kritériem pro výše uvedené je flexibilita jednotlivých částí čerpací stanice (jde o tzv. modulární čerpací stanici). To ovšem daňové orgány nezjistily, neboť nekonaly místní šetření. Dle stěžovatelky proto není možné vycházet z judikatury, na kterou odkázal krajský soud, ale je třeba následovat např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 Afs 136/2018 - 24.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem a odkazuje na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Je přesvědčen, že krajský soud adekvátně reagoval na všechny žalobní námitky a své závěry dostatečně odůvodnil. Žalovaný trvá na tom, že technologie čerpací stanice (čerpací stojany a kamerový systém, jichž se týká kasační stížnost), byla oprávněně zahrnuta do základu daně z nabytí nemovitých věcí, neboť osamostatněním technologického zařízení by došlo ke zmaření účelu, pro který byla čerpací stanice vybudována. Také v kasační stížnosti uplatněná argumentace stěžovatelky - dle níž je čerpací stanice stavbou modulárního typu, kterou lze bez potíží rozmontovat a použít její části u jiné čerpací stanice - podporuje dle žalovaného závěry daňových orgánů a krajského soudu, že čerpací stanice představuje typizovanou stavbu. Nakonec žalovaný uvádí, že námitka, dle níž čerpací stanice, čerpací stojany a kamerový systém vytvářejí věc hromadnou, představuje nepřípustné rozšíření důvodů kasační stížnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[12] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Dříve, než se bude Nejvyšší správní soud věnovat vlastnímu posouzení kasačních námitek, považuje za vhodné zdůraznit, že z § 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s., a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[15] Posuzovaná kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti a část stěžovatelčiných argumentů představuje nepřipustné rozšíření důvodů kasační stížnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s. (v podrobnostech viz odstavec [21] níže). Ve zbytku se jedná o velmi obecně formulované kasační námítky, a proto na ně – s ohledem na zásadu dispoziční - stěžovatelka obdrží od soudu pouze stručnou odpověď.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námítky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně neuvedla, v čem namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje. Nejvyšší správní soud proto také jen obecně konstatuje, že napadený rozsudek netrpí nesrozumitelností ani nedostatkem důvodů rozhodnutí. Je zřejmé, proč krajský soud dospěl k závěru zejména ohledně stěžejní otázky, zda technologická zařízení čerpací stanice (čerpací stojany a kamerový systém, jichž se týká kasační stížnost), byla oprávněně zahrnuta do základu daně.

[17] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatelka tvrdí, že krajský soud aplikoval na věc nepřiléhavou judikaturu (např. již zmiňované rozsudky NSS č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, nebo č. j. 8 Afs 19/2008 - 61). Stěžovatelka namítá, že její situace je oproti judikovaným případům odlišná tím, že jde o čerpací stanici modulárního typu, a proto ji lze rozložit a případně sestavit na jiném místě, stejně tak lze odmontovat pouze některé její části. To dle stěžovatelky daňové orgány nezjistily, jelikož nekonaly místní šetření.

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že shora popsaná argumentace stěžovatelky naopak podporuje závěr krajského soudu a daňových orgánů, tedy že čerpací stanice je typizovanou stavbou (na což trefně upozornil také žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti). Pro takovou stavbu je pak charakteristické, že je vnímána jako stavba se všemi součástmi. I kdyby tedy bylo možné jednotlivé části čerpací stanice odmontovat, jak tvrdí stěžovatelka, přesto by po demontáži kamerového systému nebo čerpacích stojanů došlo ke zmaření účelu a funkce věci hlavní -samoobslužné čerpací stanice - jejímž hospodářským účelem je prodej pohonných hmot (jenž by jen stěží bylo možné uskutečnit bez čerpacích stojanů nebo kamerového systému, jehož funkci mohou u čerpací stanice s obsluhou částečně zajišťovat jeho zaměstnanci). I v případě odmontování nějaké části čerpací stanice (např. jednoho stojanu) by přinejmenším došlo k poklesu hodnoty věci hlavní a její cena by byla nižší (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 42/2007 - 39). Kasační soud k této námitce uzavírá, že stěžovatelka nepředestřela relevantní důvod pro odlišení se od judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž vycházel krajský soud. I pro nyní projednávanou věc jsou tedy platné závěry, že objekt čerpací stanice 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 nemovitostí.

[19] Krajský soud dle stěžovatelky také nesprávně vyhodnotil, že čerpací stanice nemůže fungovat bez kamerového systému. Stěžovatelka k tomu pouze bez dalšího vysvětlení dodává, že *„čerpací stanice může bez problému fungovat i bez předmětného kamerového systému“*.

[20] Nejvyšší správní soud ke shora uvedenému podotýká, že pouhé konstatování o možném bezproblémovém fungování samoobslužné čerpací stanice bez kamer nemůže zvrátit závěry krajského soudu k této otázce (viz strana 7 napadeného rozsudku nebo shrnutí hlavních argumentů krajského soudu v odstavci [5] tohoto rozsudku). Striktně vzato má stěžovatelka pravdu, že čerpací stanice může plnit svou funkci i bez bezpečnostních kamer, ale je zjevně v zájmu provozovatele stanice tohoto druhu mít její provoz pod kontrolou. Stěžovatelka navíc nevysvětluje, proč by považovala za nejen možné, ale i vhodné stanici provozovat bez kontroly nad provozem. Z výše popsaných důvodů ani tato kasační námitka není důvodná.

[21] Dále stěžovatelka namítá, že čerpací stanice, čerpací stojany a kamerový systém vytvářejí věc hromadnou. Tato tvrzení však byla stěžovatelkou poprvé uplatněna teprve v kasační stížnosti, nemají svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněna být mohla, a představují tedy nepřijatelnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jí tak dále nezabýval.

[22] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[23] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti.

Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. února 2024

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu