

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Jana Vyklického ve věci žalobce **LINEA HOME s. r. o.**, IČ: 26338271, se sídlem Praha 6, Na Ořechovce 574/11, zastoupen JUDr. Zdeňkem Polankou, advokátem se sídlem Plzeň, Borská 13, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 3. 2011, č. j. 57 Ca 32/2009 – 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

(l) Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále krajský soud), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2009, č.j. 673/09-1400-403003, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Sušici ze dne 4.7.2008, č.j. 29175/08/135960/1552.

Argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku

(2) Krajský soud vyšel ve svém rozsudku z důkazů, provedených v řízení před správními úřady (rozhodl bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.). Předmětem sporu je identifikace základu daně z převodu nemovitostí, konkrétně posouzení, zda základem daně je cena určitých věcí movitých proto, že jsou součástí nebo příslušenstvím nemovitosti jako věci hlavní.
(3) Z provedených důkazů vyplývá, že od roku 2002 byl žalobce také výrobcem elektřiny v malé vodní elektrárně (dále MVE), situované v prodaných nemovitostech. Výroba elektřiny probíhala v době prodeje nemovitosti i v následujícím období a krajský soud z toho dovodil skutkový závěr, že MVE byla v době prodeje funkční.

(4) MVE sestávala z věcí nemovitých (budova, kde bylo instalováno technologické zařízení, budova průmyslového objektu, umělé vodní koryto, stavby jeho přemostění, jímacího objektu a podzemních odpadních kanálů technologické vody) a z věcí movitých (vymezeny samostatně – dvojitá Francisova turbina, synchronní generátor, fázový rozvaděč, olejový transformátor, rozvaděč OCEP, další dvě Francisovy turbiny).

(5) Žalobce namítal, že strojní zařízení lze od nemovitosti oddělit, aniž by došlo k jejímu znehodnocení, krajský soud proto učinil kardinální otázkou, zda prodávané movité věci byly součástí prodávaných nemovitostí nebo zda se jednalo o věci samostatné.

(6) Zákon o dani z převodu nemovitostí pojem „součást“ věci nevymezuje, proto tuto otázku řešil krajský soud podle úpravy obsažené v občanském zákoníku, konkrétně v jeho § 120 odst. 1. V té souvislosti konstatoval, že ze správního spisu nelze dovodit, že by instalované strojní zařízení (zřejmě MVE) nebo některou jeho část bylo možné z MVE odmontovat a MVE by přesto byla i nadále plně funkční. Zároveň krajský soud v rozsudku konstatoval, že oddělením součásti věci od věci hlavní by hlavní věc přestala být nejen funkční, ale i plnohodnotná a došlo by k nezákonnému snížení základu daně a tím i k právně vadnému snížení této daně.

(7) Krajský soud na základě zmíněných úvah učinil další závěr, že strojní zařízení MVE bylo součástí tohoto malého vodního zdroje. Nic na tom nemění ani eventualita, že strojní zařízení mohlo být odmontováno a provozováno samostatně, avšak v takovém případě by MVE přestala být funkční.

(8) Krajský soud uzavřel své úvahy tím, že zařízení MVE bylo součástí převáděných nemovitostí a proto jejich ocenění bylo nutné zahrnout do základu daně. Tak vyložil § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

Kasační stížnost

(9) Stěžovatel podal kasační stížnost pro důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Zásadně nesouhlasil s názorem, ve kterém soud odmítl význam skutečnosti jiného účelu převáděné nemovitosti v době, kdy v ní ještě nebyla instalována MVE. V minulosti byly totiž prodávané nemovitosti vybudovány jako malý podnik dřevozpracujícího průmyslu. To je důležitá okolnost z hlediska funkčnosti staveb, jejich konstrukce, velikosti a odpovídajícího technického zázemí.

(10) Podle stěžovatele měla MVE dříve umístěny jednotlivé stroje a funkční zařízení mimo stavby, přičemž funkčnost zařízení byla plně vyhovující. Stroje a nemovitosti tedy fungovaly nezávisle na sobě a k různým účelům.

(11) Stěžovatel nemůže souhlasit ani s tvrzením, že oddělením zařízení a staveb (podle závěru soudu součásti věci od věci hlavní) by hlavní věc přestala být nejen funkční, ale také plnohodnotná. Takové tvrzení nemá oporu ve spise a stále platí, že nemovitosti jsou majoritně užívány k jiným účelům, než k provozu MVE. Ani přenesením některých součástí strojního zařízení do hal se na funkčnosti MVE nic nezměnilo.

(12) Žalovanému byla kasační stížnost s výzvou k vyjádření, pokud to uzná za vhodné, doručena dne 24. 4. 2011. Vyjádření ke kasační stížnosti podáno nebylo.

Argumentace Nejvyššího správního soudu

(13) Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel namítá zejména nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v zahrnutí věcí movitých mezi součásti věci hlavní a nesprávné podrobení jejich ceny dani z převodu nemovitostí. Tato námitka odpovídá implicitně právní klasifikaci dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bez ohledu na to, že explicitně tento důvod stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí. Namítá také relevantní vady řízení a rovněž nesrozumitelnost a jiné vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí. V posléze uvedené námitce [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] ovšem nespecifikoval ani důvod nesrozumitelnosti ani „další“ vady řízení a jde tak o námitku, kterou se NSS zabývat nebude.

(14) Skutkový základ věci spočívá v tom, že stěžovatel (žalobce) jako prodávající uzavřel dne 10. 10. 2006 s J. K., kupujícím, kupní smlouvu a smlouvu o věcném břemenu, kterou prodal nemovitý a nemovitý majetek (identifikovaný čl. 1 a čl. 2 kupní smlouvy) s jejich součástmi a příslušenstvím, právy a povinnostmi, konkrétně budovu bez čísla popisného nebo evidenčního se způsobem využití jako průmyslový objekt, další budovu bez čísla popisného a evidenčního se způsobem využití jako objekt technického vybavení, odpovídající části stavební parcely p. č. 116/1, další část pozemku p. č. 590/1, stavbu umělého vodního koryta, stavbu přemostění umělého vodního koryta, stavbu jímacího objektu přívodního kanálu, stavbu vzdouvacího zařízení na řece Otavě, stavbu podzemního přívodního kanálu technologické vody z budovy do umělého vodního koryta, stavbu podzemního odpadního kanálu technologické vody od vodních turbin v budově a dále movité věci (čl. 4 smlouvy) Francoisovy turbiny, synchronní generátor, fázový rozvaděč, olejový transformátor, rozvaděč – skříň, rozvaděč OCEP. Kupní cena všech věcí dle kupní smlouvy byla stanovena dohodou stran na částku 22 760 000 Kč, z toho cena budov a staveb činila 2 530 000 Kč. Účastníci kupní smlouvy se dohodli na zachování činnosti MVE (čl. 7) a smlouvou o zřízení věcných břemen s tím souvisejících podmínek a rovněž provozu dřevovýroby.

(15) Vklad vlastnického práva na základě uvedené kupní smlouvy byl do katastru nemovitostí zapsán 31. 10. 2006 s právními účinky vkladu ke dni 11. 10. 2006.

(16) Jak již bylo shora uvedeno, spornou otázkou je posouzení technologického zařízení MVE jako součásti nebo příslušenství prodaných nemovitostí. Krajský soud na základě výkladu § 120 odst. 1 obč. zákoníku s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2007, č.j. 2 Afs 42/2004 - 39 a č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, ze dne 13. 12. 2004, dospěl k závěru, že v daném případě technologické zařízení MVE lze samostatně užívat, ovšem z hlediska fungování a provozování prodaného majetku k účelu k jakému byl užíván, byl by takový účel zmařen.

(17) Danou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně. Např. v prvně citovaném rozsudku uvedl také: *Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je předmětem daně úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základem daně je cena určená podle § 10 cit. zákona. Je třeba vycházet z toho, 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 přitom blíže nevymezuje, co je třeba nemovitostí rozumět. 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 jejím příslušenstvím (§ 121). Z toho lze dovodit, že předmětem daně z převodu nemovitostí je převod nemovitosti včetně jejích součástí a příslušenství. Tak je také obvykle nemovitost ve smlouvách vymezována a tak je také obvykle oceňována. Zákonem, na který odkazuje ust. § 10 zákona č. 357/1992 Sb., je zákon o oceňování majetku č. 151/1997 Sb. Ten rozlišuje konkrétní nemovitosti (stavby, byty, nebytové prostory, pozemky atd.), přičemž pro ocenění staveb považuje za rozhodný způsob jejich užití (§ 3 odst. 2).*

(18) Podobně v rozsudku ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, vyslovil, že *v případě technologického zařízení je nezbytné zabývat se posouzením charakteru takového zařízení. Zda se jedná o věc movitou, nemovitou, věc hlavní, součást věci nebo její příslušenství nezávisí na vůli subjektu, musí být posuzováno podle příslušných ustanovení občanského zákoníku.* Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 19. 7. 2007, sp. zn. II. ÚS 144/05, přičemž uvedený výklad označil za odpovídající znění zákona.

(19) Ke zmíněným rozhodnutím přihlíží Nejvyšší správní soud i v této věci, přičemž při posouzení charakteru převáděných věcí vychází z obsahu kupní smlouvy a skutkových zjištění ze stadia řízení před správními úřady (soud rozhodl bez jednání za podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s.).

(20) Z rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně – platebnímu výměru na daň z převodu nemovitosti – je zřejmé, že do základu daně byla zahrnuta též hodnota věcí movitých dle výčtu v kupní smlouvě. Prodány byly ovšem jako soubor věcí, jejichž povahou je (také) provoz MVE. Určující význam vůle vlastníka také pro definici určení využití věci vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 130/2004 - 62: *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.*

(21) Pro určení základu daně z převodu nemovitostí není rozhodné, jak smluvní strany převáděný majetek ve smlouvě rozčlenily, ale to, zda věci samostatně převáděné jako movité mají skutečně takový charakter, že je třeba jejich hodnotu učinit součástí základu daně z převodu nemovitostí.

(22) Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 5 Afs 130/2004 řešil případ, kdy s nemovitými věcmi převáděné věci movité měly charakter součástí věci hlavní, neboť jejich demontáží by věc hlavní byla znehodnocena a ztratila by schopnost být využívána k dosavadnímu účelu. V daném sporu tomu tak, dle tvrzení stěžovatele není. Poukazuje zejména na skutečnost, že zařízení MVE bylo nejprve umístěno mimo prodané budovy, které přitom originálně sloužily k účelu dřevovýroby (a zčásti slouží dodnes). To je o všem příklad záměny hodnoty nemovitosti za její cenu.

(23) Jistě není pochyb o tom, že některé části zařízení MVE tvoří součást budov v technickém smyslu (přívodní a odpadní koryta, jímky, podzemní tunely pro technologickou vodu). Žalovaný i krajský soud v této věci za součást základu daně z převodu nemovitostí rovnou označili nejen uvedené nepochybné součásti věci hlavní, ale i takové zařízení, jehož osud může být samostatnější.

(24) Co je třeba rozumět součástí věci hlavní a co jejím příslušenstvím vymezuje občanský zákoník. Podle jeho § 120 odst. 1 je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. 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.
(25) Oddělitelnost součásti 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.

(26) V souladu s citovanou judikaturou nemá ani v této věci Nejvyšší správní soud pochybnost o tom, že cena součásti věci hlavní, jako od ní neoddělitelná ve shora uvedeném smyslu, se promítá do základu daně z převodu nemovitostí. Věc hlavní se svými součástmi tak tvoří jednu věc a tato jedna věc je předmětem zdanění.

(27) U příslušenství věci se jedná o 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 určena, a proto by pozbyla plně či zčásti hodnoty.

(28) A ještě jiná je situace u věcí movitých, které jsou volně zcizitelné, samostatně využitelné a nahraditelné. Jak trefně uvádí rozsudek č.j. 2 Afs 42/2007 - 39, *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 (případné zdanění příjmu z*

prodeje věcí movitých, je z hlediska dané 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.

(29) 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 v důsledku odnětí movitých věcí nižší. Nelze tvrdit, že hodnota věci hlavní je rozdílná podle toho, zda k její ceně lze či nelze přičíst cenu samostatně převáděných věcí movitých.

(30) Věci movité, byť jsou také pro činnost věci hlavní využitelné či v ní umístěné, nelze označit za příslušenství věci ve smyslu § 121 obč. zákoníku, jen pokud tu není dán vztah funkční nezbytnosti pro využití věci hlavní. Takový vztah není u běžných zařízení a nástrojů využitelných pro jakoukoliv výrobu či v jakékoliv jiné výrobní hale. To jistě není případ technologického zařízení MVE.

(31) Krajský soud nepochybil, když převáděné movitosti považoval za součást prodaných nemovitostí. Minulým i dnešním účelem využití nemovitostí je, podle vůle vlastníka, (také) provoz MVE, ke kterému specifikovaná zařízení být musí. Pokud by byla odstraněna (přemístění mimo budovu není odstraněním ve funkčním smyslu, na podstatě sounáležitosti věci hlavní a její součásti by to nic nezměnilo a s úvahou o základu daně z převodu nemovitostí to nijak nesouvisí), nebylo by možné v provozu MVE pokračovat a hodnota majetku by v nějakém smyslu jistě doznala změny. Uvedený účel součásti věci podtrhuje skutečnost, že zařízení MVE bylo sice prodáno spolu s budovami, nebylo však odstraněno a používáno k témuž účelu (provoz MVE) bylo i po prodeji.

(32) Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není z výše uvedených hledisek důvodná a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

(33) O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Podle zásady úspěchu v řízení neúspěšný stěžovatel na náhradu nákladů nemá právo, úspěšnému žalovanému při výkonu jeho úřední činnosti v souvislosti s kasačním řízením žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 24. srpna 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu