

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **JUDr. M. J.,** zastoupen JUDr. Filipem Králíkem, advokátem se sídlem Kobližná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2018, č. j. 30 Af 5/2016 - 81,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2018, č. j. 30 Af 5/2016 - 81, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Na valné hromadě obchodní společnosti Rodinné vinařství Jedlička & Novák, Bořetice a. s. (dále jen „rodinné vinařství“) bylo dne 29. 11. 2007 rozhodnuto mimo jiné o zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem v celkové hodnotě 69 300 000 Kč, jehož součástí byla také žalobcem vložená nemovitost zapsaná u Katastrálního úřadu pro Jihomoravský kraj, Katastrální pracoviště Hustopeče u Brna, katastrální území Němčičky u Hustopečí, LV 1073, parc. č. 275, včetně součástí, příslušenství, vedlejších objektů a zabudovaného technologického zařízení. Finanční úřad v Hustopečích (dále jen „správce daně“) následně vydal platební výměr ze dne 15. 12. 2011, č. j. 102419/11/299960710755, kterým doměřil žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 43 587 Kč. V něm konstatoval, že podle prohlášení vkladatelů nemovitostí byly nemovitosti vložené do rodinného vinařství oceněny znaleckým posudkem na celkem 65 018 000 Kč, z toho nemovitosti vložené žalobcem byly oceněny na 54 973 000 Kč. Do základního kapitálu ovšem bylo nepeněžitým vkladem v podobě nemovitostí vloženo celkem pouze 63 300 000 Kč (zbývajících 6 000 000 Kč bylo vloženo v podobě movitých věcí), přičemž procentním

propočtem byla určena hodnota vložená žalobcem do základního kapitálu na 53 520 150 Kč. Přitom podle § 20 odst. 6 písm. e) tehdy účinného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, platilo, že od daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny pouze samotné vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti nebo družstva. Hodnota nemovitosti vložené žalobcem do akciové společnosti (54 973 000 Kč) byla ovšem o 1 452 850 Kč větší než hodnota vložená do základního kapitálu (53 520 150 Kč). Na tento rozdíl, tedy na nevloženou část (tzv. vkladové ážio), se uvedené osvobození nevztahovalo, a proto z něj byla žalobci doměřena daň z převodu nemovitostí.

[2] Rozhodnutím ze dne 7. 8. 2012, č. j. 10373/12-1400-705264, žalovaný zamítl žalobcovo odvolání. Toto první zamítavé rozhodnutí ovšem zrušil Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 12. 9. 2014, č. j. 30 Af 103/2012 - 72, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, přičemž žalovanému vytkl, že dovodil, že technologie je součástí stavby, přitom však dostatečně nezjistil, z čeho všeho se předmětná technologie skládá a zda v ní nejsou zahrnuty i samostatné movité věci. Žalovaný následně provedl dne 12. 3. 2015 v provozovně rodinného vinařství místní šetření, při němž žalobce popsal pracovníkům žalovaného jednotlivé součásti technologického zařízení umístěného v hale. Z protokolu o místním šetření, č. j. 7803/15/5100-31461-705264, vyplývá, že se předmětná technologie skládá z následujícího: *„(z)ařízení na odstopkování umístěné pod násypným otvorem v obvodové konstrukci stavby. Dále navazuje zařízení lisu, obě zařízení jsou mobilní a na kolečkách. Propojení mezi těmito zařízeními je zprostředkováno hadicemi a přenosnými čerpadly. Stejným způsobem se napojují i výrobní nerezové tanky. Tanky jsou napojeny na chladící zařízení používané dle potřeby. V navazující místnosti je umístěna plnící a etiketovací linka. Propojení linky s tanky je provedeno opět přes hadice a mobilní čerpadla. Linka není ukotvena do podlahy a je napojena na vlastní rozvaděč el. en. Tanky jsou v rámci provozu přemisťovány podle potřeby provozu za použití vysokozdvižného vozíku. V hale se nachází i mobilní zařízení pro filtrování vína.*“

[3] Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 13. 11. 2015, č. j. 38280/15/5100-31461-705264, kterým žalobcovo odvolání opět zamítl. Žalovaný připomněl, že právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí nastaly ke dni 20. 3. 2008, proto na daný případ použil tehdy účinný zákon č. 357/1992 Sb. Konstatoval, že od daně z převodu nemovitostí jsou podmínečně osvobozeny vklady do základního kapitálu, nikoli však vklady mimo základní kapitál, což potvrdil i Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02. Přitom výše vkladu do základního kapitálu je určena na základě smluvní volnosti, naopak hodnota nepeněžitého vkladu je obligatorně určena posudkem zpracovaným znalcem. Na základě místního šetření žalovaný konstatoval, že jde v případě posuzovaného vkladu haly vinařství o vzájemně funkčně propojený komplex stavby a technologie, jejíž některé části jsou spojeny se zemí pevným základem, a pokud by byla technologická část výroby vína oddělena, došlo by ke znehodnocení věci a zmaření účelu, pro který byla vybudována. Technologické zařízení tak bylo podle žalovaného součástí stavby ve smyslu § 120 odst. 1 tehdy účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, takže celý tento komplex byl předmětem daně z převodu nemovitostí.

II.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem ze dne 22. 2. 2018. Krajský soud vyšel z protokolu o místním šetření a ze znaleckého posudku doc. Ing. Lubomíra Mikše, CSc., č. 257/07. Na jejich základě dospěl k závěru o fungování daných zařízení coby technologie sloužící k výrobě a lahvování (příp. etiketování) vína, což koresponduje se závěry žalovaného o funkčním propojení těchto strojů k výrobě vína s halou, která byla vložena do obchodní společnosti zabývající se vinařstvím.

[5] Z judikatury Nejvyššího správního soudu krajský soud dovodil, že v případě technologického zařízení je nezbytné zabývat se posouzením charakteru takového zařízení, tedy zda se jedná o věc movitou, nemovitou, věc hlavní, součást věci nebo její příslušenství, což musí být posuzováno podle příslušných ustanovení občanského zákoníku. Správní orgány v projednávané věci dovodily, že předmětné technologické zařízení je součástí stavby, je s ní spojeno a nemůže být odděleno, aniž by došlo k jejímu znehodnocení, přičemž toto spojení spočívá ve funkční vazbě se stavbou; znehodnocení stavby, ke kterému by po oddělení technologie došlo, má charakter funkčního znehodnocení a lze je cenově vyjádřit. Z hlediska fungování a provozování výrobní haly na víno nemohou být movité věci sloužící k jeho výrobě (od odstopkování, přes lisování, chlazení, filtrování až po plnění lahví) osamostatněny, nemá-li dojít ke zmaření účelu, k němuž byl předmětný objekt užíván a zejména vložen do akciové společnosti rodinné vinařství. Krajský soud připomněl, že tímto účelem byla a je výroba vína, která by bez technologií, o které se v daném případě jedná, nebyla možná. Na podporu svých závěrů krajský soud použil i internetovou prezentaci akciové společnosti Rodinné vinařství Jedlička, Bořetice, www.vinoboretice.cz, kde je v sekci „Vinařství“ uvedeno, že sídlem vinařství v Bořeticích je historický areál prvorepublikového vinařského družstva VINOPA, který byl v roce 2005 kompletně zrekonstruován při zachování původní hlavní budovy; uzavřený soubor výrobních, skladovacích a prezentačních prostor patří k nejmodernějším v České republice. Předmětem převodu do rodinného vinařství byl přitom právě zejména soubor movitého a nemovitého majetku sloužící k výrobě vína.

[6] Nebylo tedy podle krajského soudu sporné, k čemu předmětné věci slouží, žalobce se pouze snažil navodit dojem, že např. výrobní hala slouží i k jiným účelům a stejně tak jednotlivé movité věci mohou být z haly přemístěny a sloužit svému účelu jinde (v další hale, což mělo být zřejmé z místního šetření), a tím pádem prokázat, že sporná technologie nemůže být součástí stavby. Podle krajského soudu však sice bylo možné dané movité věci z nemovitosti, v níž byly instalovány, odstranit a třeba i samostatně provozovat. To by ale současně znamenalo, že by převáděná výrobní hala přestala být plně funkční vzhledem ke svému jednoznačnému a zjevnému účelu, tedy k výrobě vína, k čemuž zcela zjevně sloužila i v době převodu majetku. Technologické zařízení k výrobě vína sice lze užívat samostatně, ovšem z hlediska fungování a provozování souboru majetku k účelu spočívajícímu ve výrobě vína nemůže být odděleno, neboť by účel jeho užívání byl fakticky zmařen. Krajský soud proto posoudil předmětnou technologii jako součást nemovitosti (výrobní haly), takže bylo v pořádku, pokud byla její hodnota zahrnuta do základu daně z převodu nemovitostí.

[7] Krajský soud přitom odmítl provést důkaz výslechem svědka Ing. J. K. coby úřední osoby, která byla účastna při místním šetření. Z žaloby vyplývá, že by tento svědek mohl potvrdit, že stroje nejsou pevně spojeny se zemí, což ale v dané věci nehraje významnější

roli, protože pevné spojení se stavbou je třeba vnímat jako funkční a hospodářskou vazbu se stavbou. Ostatně žalobcův zástupce v rámci nařízeného jednání na provedení tohoto důkazu netrval. Vyslýchat nebylo třeba ani znalce doc. Ing. Lubomíra Mikše, CSc., neboť ten svá zjištění a názory jasně uvedl a objasnil přímo ve znaleckém posudku, kde si vzájemně nikterak nekonkurovaly a nevytvářely nejistotu o zjištěném skutkovém stavu.

III.

[8] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti trval na názoru, že předmětné technologické zařízení nebylo součástí vkládané nemovité věci dle § 120 odst. 1 tehdy účinného občanského zákoníku, nýbrž šlo o samostatné movité věci, které tvoří společně s převáděnou nemovitostí nanejvýš soubor samostatných věcí označovaných v právní teorii jako „věc hromadná“. Stěžovatel odmítl názor, že by oddělením technologie došlo ke znehodnocení převáděné nemovitosti, jelikož stěžovatel by mohl technologii kdykoliv přemístit či prodat za účelem její změny či modernizace. Možnost přemístění technologie bez znehodnocení haly ostatně potvrdil i znalecký posudek. Samotná nemovitost může sloužit například i jako skladovací prostor. Stěžovatel ostatně vyrábí víno ve dvou halách, z nichž jen jedna byla vložena do základního kapitálu rodinného vinařství, přičemž technologii mezi těmito dvěma halami běžně přemisťoval, s čímž se při jejím zakoupení dokonce počítalo, takže součásti technologie jsou vybaveny kolečky. I během místního šetření žalovaného se ostatně část technologie právě nacházela v jiné nemovitosti, která do rodinného vinařství vložena nebyla.

[10] Podle komentářové literatury není součást věci hlavní samostatnou věcí v právním smyslu. Předmětná technologie k výrobě vína (zařízení na odstopkování, zařízení lisu, tanky a další) ovšem je způsobilým předmětem občanskoprávních vztahů a samotným převedením haly nedošlo zároveň i k převedení této technologie. Stěžovatel je zdaněním rozdílu mezi hodnotou zjištěnou znaleckým posudkem a hodnotou vkládanou fakticky postihován za to, že nenadhodnocoval vkládaný majetek.

[11] Za formalistické pak stěžovatel označil, že se krajský soud odmítl zabývat pokynem Generálního finančního ředitelství č. D-6, č. j. 32320/11-31, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento pokyn hovoří plně ve stěžovatelův prospěch a krajský soud se neměl cítit být vázán tím, že má být tento pokyn podle jeho autora používán až od zdaňovacího období roku 2011.

[12] Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že věci nemovité i movité vložené do rodinného vinařství tvoří jediný funkční celek, tedy vzájemně propojený komplex stavby a technologie, k němuž náležejí i součásti a příslušenství, aby jako celek mohly sloužit svému účelu, tedy výrobě vína. I podle „Prohlášení vkladatelů

pokračování
nemovitostí“ byl předmětem převodu soubor movitého a nemovitého majetku sloužícího právě k výrobě vína. Žalovaný setrval také na názoru, že neměl povinnost aplikovat pokyn D-6, neboť ten se týká zdaňovacích období počínajících zdaňovacím obdobím 2011, takže nemohl mít vliv na správní praxi v nyní projednávané věci.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Správce daně a poté žalovaný aplikovali na daný případ § 20 odst. 6 písm. e) tehdy účinného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (*pozn. soudu:* s účinností od 1. 1. 2014 byl tento zákon nahrazen zákonným opatřením Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí). Podle něj platilo, že *„[o]d daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny (...) vklady vložené podle zvláštního zákona do základního kapitálu obchodních společností nebo družstev (dále jen ‚vklad‘). (...)“*

[17] Stěžovatel nerozporuje samotnou skutečnost, že správce daně vztáhl osvobození podle citovaného ustanovení pouze na tu část hodnoty jím vložených nemovitostí, která procentuálně odpovídala jeho podílu na zvýšení základního kapitálu nepeněžitým vkladem, nikoli na hodnotě vkládaných nemovitostí. Zdanění hodnoty rozdílu těchto dvou částek ostatně aproboval jako souladné s ústavním pořádkem i Ústavní soud, a to v nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02.

[18] Rozhodnou tak zůstává právní otázka, zda správce daně mohl podrobit dani z převodu nemovitostí celou částku, o niž hodnota nemovitosti včetně technologií vložené stěžovatelem do rodinného vinařství přesahovala hodnotu vloženou do základního kapitálu, nebo zda naopak technologie nacházející se v předmětné hale dani z převodu nemovitostí nepodléhaly, jak tvrdí stěžovatel.

[19] Jinak řečeno, spornou otázkou je, zda byly movité věci tvořící technologie k výrobě vína součástí zdaňované nemovitosti věci ve smyslu § 120 tehdy účinného občanského zákoníku, jak tvrdí žalovaný, popřípadě jejím příslušenstvím podle jeho § 121, nebo zda byly naopak samostatnou věcí a tvořily se zdaňovanou nemovitostí maximálně „věc hromadnou“, jak tvrdí stěžovatel.

[20] Podle § 120 odst. 1 občanského zákoníku bylo součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila. Podle jeho § 121 odst. 1 byly příslušenstvím věci, které náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s hlavní věcí trvale užívány. Žalovaný i krajský soud vycházeli z názoru, že věci tvořící technologii vína tvoří součást zdaňované nemovitosti.

[21] Právní institut součásti věci je pouze zákonným vyjádřením skutečnosti, že existují věci, jakožto hmotné předměty, které lze z hlediska právní teorie charakterizovat jako věci

složené, tedy věci, které jsou vnitřně strukturovány a tvořeny relativně samostatnými částmi více nebo méně vzájemně spojenými. Zákon staví samostatnost věci ve vztahu k věci jiné na dvou kritériích - na vzájemné sounáležitosti věcí a na míře jejich oddělitelnosti. První kritérium představuje spíše subjektivní rovinu, neboť *„to, co k věci podle její povahy náleží“*, se určuje do značné míry podle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci. Míra sounáležitosti se pak posuzuje prostřednictvím povahy té věci, která je považována za věc podstatnější, určující a tedy, ve vztahu více věcí, za věc tzv. hlavní. Zákonný text touto obecnou úpravou dává prostor k individuálnímu posouzení, jaké vlastnosti věc hlavní vykazuje, aby odtud bylo možno odvíjet úvahy, zda jiná relativně samostatná věc k ní „patří“ natolik neodmyslitelně, že nemůže již být považována za věc odlišnou. Druhé kritérium je objektivnější a sleduje spojení věcí především ve smyslu fyzickém. Formulace *„nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila“* však nevylučuje možnost faktické separace věcí, naopak v důsledcích jejich oddělení spatřuje měřítko samostatnosti věcí. V této souvislosti lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98: *„Charakter oddělení zákon nestanoví, a tedy nutně tento pojem musí zahrnovat celou škálu způsobů od přímých zásahů do hmotné podstaty věci (např. vybourání vestavěných oken domu), přes manipulaci neničící podstatu věci (např. odmontování kola automobilu), po pouhé volně proveditelné odnětí věci (např. odnesení bezdrátového sluchátka od telefonního aparátu). Definici součásti věci pak z tohoto pohledu vyhovují ty případy, kdy oddělení kterýmkoliv z uvedených způsobů znamená pro věc hlavní (nikoliv též pro její oddělovanou součást) újmu na její hodnotě. Znehodnocením nemusí být ovšem jen ztráta hodnoty peněžní (byť ta bývá zpravidla výsledným odrazem ztráty jakýchkoliv jiných hodnot), nýbrž může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. Jinými slovy řečeno, se znehodnocením míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti, slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické oddělení součásti doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává věcí samostatnou a na dosavadní hlavní věci nezávislou.“* Oddělitelnost součásti věci posuzoval Nejvyšší soud např. i v rozsudku ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2369/99, v němž uvedl: *„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. V rozsudku ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003, Nejvyšší soud 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“*.

[22] Z novější judikatury Nejvyššího soudu stojí za připomenutí jeho rozsudek ze dne 1. 9. 2016, sp. zn. 20 Cdo 2736/2016, kde *„Nejvyšší soud dospěl k závěru, že stejně jako je zabudovaný plynový kotel součástí bytu a provozní zařízení součástí vodní elektrárny, jsou i zabudovaná zařízení pěstitelské pálenice součástí pěstitelské pálenice, jakožto věci hlavní. Jejich oddělením by se znemožnilo užívání pěstitelské pálenice k jejímu účelu a došlo by ke znehodnocení stavby, když by významně klesla její užitná hodnota i její cena. Součást věci od věci hlavní nelze oddělit pouhým projevem vůle, a to bez ohledu na skutečnost, jestli jde o projev jednorázový nebo opakovaný. Dokud je součást s věcí hlavní spojena, nemá vůle vlastníka vliv*

pokračování

na to, že jde stále o jedinou věc. Samostatnou věcí se může součást stát teprve jejím faktickým oddělením (demontáží) od věci hlavní.“

[23] Otázkou, zda jsou předmětem daně z převodu nemovitostí i věci nacházející se v převáděné budově, které s ní určitým způsobem souvisejí, se ve své judikatuře opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud.

[24] Proti zahrnutí movitých věcí nalézajících se v nemovitosti do předmětu daně, se Nejvyšší správní soud postavil například v rozsudku ze dne 13. 9. 2007, č. j. 2 Afs 42/2007 - 39. Zde zkritizoval, že správce daně při převodu pozemků, výrobních budov a kotelen vyměřil daň z převodu nemovitostí i z hodnoty dřevozpracujících strojů, věcí movitých a technologických zařízení, které se nacházely v převáděných budovách a byly samostatně uvedeny v kupní smlouvě. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že ne každá movitá věc, která se nachází v převáděné nemovitosti a slouží jejímu účelu, může být pokládána za její součást ve smyslu § 120 občanského zákoníku či za její příslušenství ve smyslu jeho § 121: *„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 věcí 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 (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. 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 součásti 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. V daném případě takový vztah není u běžných zařízení a nástrojů využitelných pro jakoukoliv výrobu či v jakékoliv jiné výrobní hale.“*

[25] Na tento rozsudek navázal zdejší soud v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 7 Afs 82/2008 - 85, v němž zkritizoval, že při prodeji výrobny nízkomolekulárních epoxidových pryskyřic zahrnulo finanční ředitelství do základu daně z převodu nemovitostí kromě budov a dalších nemovitostí v hodnotě zhruba 180 milionů Kč i hodnotu v nich obsažených zařízení, vymezených jako „movité věci na výrobu nízkomolekulárních

epoxidových pryskyřic“, v celkové hodnotě zhruba 437 milionů Kč. Nejvyšší správní soud zde připomněl: „*Při stanovování základu daně z převodu nemovitostí je tedy nutno důsledně trvat na rozlišování mezi součástmi věci hlavní, příslušenstvím k této věci a dalšími věcmi, které však nelze zařadit ani do jedné ze zmíněných kategorií. V daném případě však takto finanční ředitelství nepostupovalo, neboť kupní cenu za celou výrobnu (tj. za budovy, další nemovitosti a zařízení) označilo za základ daně z převodu nemovitostí, aniž by mezi jednotlivými věcmi, které tvořily zařízení výrobny, jakkoliv rozlišovalo. Krajský soud sice výše zmíněné kritérium nezbytnosti na daný případ aplikoval, avšak učinil tak pouze v obecné rovině a bez uvedení konkrétních důvodů. V podstatě pouze konstatoval, že movité věci, na které stěžovatel poukázal v žalobě, byly nenahraditelné, neboť bez jejich existence by příslušné budovy nebyly schopny plnit účel, k němuž byly zhotoveny a prodány. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na znalecký posudek ze dne 8. 9. 2004, č. 757 - 41/2004, podle něhož byl hardware a software řídícího systému jediným zařízením provozního souboru PS 10 - ASŘTP. Provozní soubor PS 16 - Hasící systémy se skládal z hlavních zařízení: čerpací stanice, vodní hasící zařízení, pěnové hasící zařízení, řízení hašení (elektro + ASŘTP). Provozní soubor PS 18 - Vybavení laboratoře pak obsahoval hlavní zařízení: laboratorní sušárna elektrická, titrátor, viskozimetr, termostat oběhový s chladícím agregátem, přístroj na měření barvy - fotometr, analytické váhy, laboratorní váhy, písková lázeň, zařízení pro bod měknutí systém kulička - kroužek, PC vč. monitoru a tiskárny, laboratorní lednička, trezor na chemikálie, digestoř a soubor nábytku. U některých položek obsažených v uvedených provozních souborech, např. soubor nábytku, PC včetně monitoru a tiskárny, vodní hasící zařízení, pěnové hasící zařízení atd., je podle Nejvyššího správního soudu nepochybné, že se jedná o běžné vybavení využitelné pro celou řadu účelů či činností. Dále je přinejmenším sporné, zda se jedná o věci nezbytně nutné pro výrobu nízkomolekulárních epoxidových pryskyřic, a zároveň je nepochybné, že jde o movité věci volně zcizitelné, samostatně využitelné a nahraditelné. Z těchto důvodů se nejedná o součásti, ale ani o příslušenství předmětných nemovitostí (výrobny) a zatížení převodu těchto movitých věcí daní z převodu nemovitostí bylo nesprávné.*“

[26] Ze stejných východisek vycházel zdejší soud i v rozsudku ze dne 21. 10. 2008, č. j. 5 Afs 52/2007 - 100, v němž zkritizoval, že do předmětu daně z převodu nemovitostí byly jako příslušenství zahrnuty i věci, které se nacházely ve stavbě technologické linky pro recyklaci odpadů, včetně vysokozdvižného vozíku, čelního nakladače, lopaty pro vysokozdvižný vozík a softwaru pro provoz technologické linky. Nejvyšší správní soud stěžovateli přitakal, že takové předměty nejsou součástí či příslušenstvím převáděných nemovitostí, neboť takovou povahu má z převáděných věcí jedině mostová váha, pevně spojená s budovou. K ostatním věcem v budovách uvedl: „*Jakkoli skutečně tento soubor tvoří funkční, vzájemně propojený celek, nelze na něj § 120 resp. § 121 občanského zákoníku aplikovat. Jednotlivé položky tohoto celku, ačkoliv do jisté míry závislé na ostatních, zachovávají si nadále povahu samostatné věci v právním smyslu. Spíše se tu jedná o soubor samostatných věcí označovaný v právní teorii jako ‚věc hromadná‘. Bývá tak nazýván soubor věcí provázaných jednak společným vlastníkem, případně držitelem, jednak společným účelem. S hromadnou věcí je nakládáno jako s nedílným právním celkem, přestože se jedná o soubor věcí v právním smyslu samostatných. Typickým příkladem hromadné věci je podnik, jehož povaha je takto vymezena přímo zákonem (viz § 5 odst. 2 obchodního zákoníku).*“

[27] Naopak v rozsudku ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, publ. pod č. 1018/2007 Sb. NSS, posuzoval Nejvyšší správní soud zdanění převodu čerpací stanice pohonných hmot včetně veškerého příslušenství a přitakal správci daně, který do základu

daně z převodu nemovitostí zahrnul i technologické vybavení čerpací stanice. Nejvyšší správní soud zde 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 o to, 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 stěžovatel jednotlivé objekty označil ve smlouvě. (...) Zákonným předpokladem součásti 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'. Technologické zařízení, o které se ve věci jedná, tyto znaky splňuje. (...) 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."*

[28] Obdobně v rozsudku ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 19/2008 - 61, Nejvyšší správní soud přitakal správci daně, který doměřil daňovému subjektu daň z hodnoty čerpací stanice včetně převáděných technologií (výdejní stojany, podzemní nádrže, signalizační zařízení pro zajištění bezpečnosti provozu a rozvaděč technologické elektroinstalace). Nejvyšší správní soud zde vyšel z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, podle nějž definici součásti věci vyhovují ty případy, kdy ono oddělení (což v sobě zahrnuje přímé zásahy do hmotné podstaty věci, manipulaci neničící podstatu věci či pouhé volně proveditelné odnětí věci) znamená pro věc hlavní, nikoliv též pro její oddělovanou součást, újmu na její hodnotě. Jinými slovy, znehodnocením se míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické a trvalé oddělení součásti doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává samostatnou věcí v právním smyslu a na dosavadní hlavní věci nezávislou. Nejvyšší správní aplikoval tento přístup na zdanění převodu čerpací stanice: *„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."* Shledal proto, že *„správce daně nepochybil, jestliže do základu daně z převodu nemovitostí zahrnul z celkové kupní ceny jednak hodnotu nemovitostí (pozemky, stavbu), 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 převodu nemovitostí.“

[29] Obdobně přistupoval zdejší soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2011, č. j. 1 Afs 33/2011 - 99, i k převodu movitých věcí (Francisovy turbiny, synchronní generátor, fázový rozvaděč, olejový transformátor, rozvaděč) nacházejících se v malé vodní elektrárně: *„31. (...) 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.“*

[30] V rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, který se týkal odpisování filtrační a klimatizační jednotky, požárně bezpečnostních opatření a filtrů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a dále údajně nesprávného postupu při výpočtu slevy na dani dle § 35a odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se zdejší soud vyjádřil k tomu, zda filtrační a klimatizační jednotka, požárně bezpečnostní opatření a filtry tvoří součást budovy, v níž jsou umístěny. Vyšel z výše citované judikatury Nejvyššího soudu a shledal, že *„technologická zařízení, o která je ve věci nyní projednávané spor, jsou součástí věci (v daném případě budovy - závodu pro výrobu ložisek) a nejsou samostatnými věcmi, o kterých by bylo lze říci, že jsou bez jakéhokoli funkčního spojení s budovou. Nejvyšší správní soud v intencích výše uvedeného vycházel, shodně s krajským soudem, z konkrétní charakteristiky věci hlavní, v daných okolnostech tedy poměřoval rozhodná kritéria co do jejich vzájemné sounáležitosti s věcí hlavní a míry jejich oddělitelnosti. Oddělení uvedených technologií (filtrační zařízení, klimatizace) od stavby by znamenalo její funkční a účelové znehodnocení, neboť tato byla svým charakterem trvale určena k výrobě, kterou by bez nich nebylo lze provozovat. Tato zařízení nadto nebyla využívána i k jiným účelům (tato skutečnost alespoň ze spisového materiálu nevyplynula a ani sám stěžovatel to netvrdí). Předmětná technologická zařízení slouží jen věci, jejíž je součástí (sloužila-li by tato zařízení i pro jiné účely, mohlo by se jednat o samostatnou věc).“* Jinak řečeno, Nejvyšší správní soud zde za klíčové kritérium neoznačil to, zda je možno předmětná technologická zařízení oddělit a použít jinde, tedy zda mají cenu samy o sobě, nýbrž to, zda se po jejich oddělení nezmění charakter stavby, z níž byly odděleny.

[31] Pohledem právě citované judikatury posoudil Nejvyšší správní soud případ stěžovatelem vkládaného areálu vinařství, který je vzhledem k jeho specifičnosti možno označit za případ hraniční. Tato judikatura se přitom týkala bohaté škály nemovitostí, nicméně žádné z citovaných rozhodnutí se netýkalo konkrétně případu vybavení areálu vinařství. Citovaná rozhodnutí tak nabízejí spíše rozhodné otázky, jimiž se má soud v nynějším rozhodnutí řídit, než jednoznačnou odpověď. Nejvyšší správní soud se tedy musí v nynějším případě ptát: panuje mezi součástmi technologického zařízení vyjmenovanými v bodě 2 tohoto rozsudku a převáděnou nemovitostí „vztah nezbytnosti“ ve smyslu rozsudku č. j. 2 Afs 42/2007 - 39? Byl by bez těchto součástí technologického zařízení „zmařen účel“ převáděného areálu ve smyslu rozsudku č. j. 5 Afs 130/2004 - 62?

pokračování

[32] Při hledání odpovědi na tyto otázky je třeba vyjít z faktické povahy vkládaných nemovitostí. Ta byla rozebrána ve znaleckém posudku č. 257/07 doc. Ing. Lubomíra Mikše, CSc., který byl objednán za účelem ocenění nepeněžitého vkladu. V něm jsou oceňované nemovitosti označeny na straně 5 jako *„soubor staveb s technologickým vybavením sloužící pro výrobu a skladování vína včetně stavebních pozemků“*. Soubor staveb s technologickým vybavením na LV 1073 (k. ú. Němčičky) označený v posudku jako „areál vinařství“ pak znalec rozdělil pro účely znaleckého posudku do následujících částí: objekt degustace včetně venkovního sezení, výrobní a skladovací soubor, technologie, sklep, venkovní úpravy a pozemky. Stěžovatel pak v kasační stížnosti zdůraznil, ostatně ve shodě s výsledky místního šetření provedeného žalovaným, že součásti technologie jsou mobilní, nejsou pevně připevněny k podlaze, některé jsou naopak vybaveny i kolečky, neboť jsou využívány ve dvou halách, v nichž stěžovatel vyrábí víno. Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani skutečnost, že areál vinařství není pouze výrobní halou, v níž by samotná nemovitost byla pouhou „skořápkou“ chránící technologie k výrobě vína, ale že jde o víceúčelový objekt, v němž se víno vyrábí, skladuje a také degustuje, včetně venkovního sezení.

[33] Za této skutkové situace se Nejvyšší správní soud přiklonil na rozdíl od krajského soudu k názoru, že převáděné technologie nejsou součástí nemovitosti, nýbrž že jde o samostatné věci, které společně se samotným areálem vinařství vytvářejí „věc hromadnou“ ve smyslu rozsudku č. j. 5 Afs 52/2007 - 100. Rozhodujícím důvodem pro přiklonění se k této odpovědi přitom byla flexibilita jednotlivých součástí technologie, jež byla stěžovatelem přesvědčivě vyložena a kterou potvrzují i závěry místního šetření provedeného žalovaným, stejně jako fotografie tehdy pořízené. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze tvrdit, že pokud by například nerezové tanky (nebo jejich část) byly přestěhovány jinam (například do další stěžovatelovy haly) a hala by již sloužila pouze k úvodním fázím výroby vína, byl by „zmařen její účel“ a už by nemohla být považována za areál vinařství. Přehlédnout přitom nelze, že s vizí takové flexibility byla hala zjevně již vybavována, jak o tom svědčí umístění části technologie na kolečka, její nespojení pevně se zemí a propojení pouze přes hadice a mobilní čerpadla, jak uvádí protokol z místního šetření žalovaného. V tomto ohledu je převáděná nemovitost podobná spíše výše zmíněné lince na výrobu epoxidových pryskyřic (rozsudek č. j. 7 Afs 82/2008 - 85) nebo (samozřejmě pouze z právního hlediska) technologické lince pro recyklaci odpadů (rozsudek č. j. 5 Afs 52/2007 - 100) než stavbám čerpací stanice či malé vodní elektrárny, pro něž je typické, že její součásti (nádrže na benzín, turbiny a podobně) jsou pevně ukotveny v zemi či ve stavbě samotné a bez kterékoli z nich by již předmětná nemovitost nemohla sloužit svému účelu.

[34] Vzhledem ke všem uvedeným skutkovým a právním okolnostem se tedy Nejvyšší správní soud přiklonil v tomto skutkově specifickém případu k závěru, že komponenty technologie, které byly obsaženy ve stěžovatelem převáděném areálu vinařství, nebylo vzhledem k jejich mobilitě a k flexibilitě jejich využití možno pokládat za součásti převáděné nemovitosti a zahrnout jejich hodnotu do základu daně z převodu nemovitostí.

[35] Za situace, kdy Nejvyšší správní soud zodpověděl rozhodnou právní otázku příznivě pro stěžovatele již na základě principů vyjádřených v judikatuře vztahující se přímo k dani z převodu nemovitostí, nepokládá za nutné zabývat se tím, zda a jaké dopady by na posouzení jeho případu mohl mít pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6,

č. j. 32320/11-31, který je pouze vnitřním pokynem finanční správy a vztahuje se k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy k jiné dani.

[36] Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo než rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. července 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu