



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **D. d.**, zastoupeného JUDr. Ladislavem Hostýnkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Orlicí, Komenského 160, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2007, č. j. 31 Ca 243/2005 - 18,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2007, č. j. 31 Ca 243/2005 - 18 **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2005, č. j. 1254/140/2005-PN-O-27-Pr, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Žamberku ze dne 14. 1. 2005, č. j. 1585/05/275960/4773, a daňová povinnost byla snížena z částky 160 875 Kč na částku 55 716 Kč.

Krajský soud vyšel ve svém rozsudku ze zjištění, že žalobce jako prodávající uzavřel dne 28. 4. 2004 s B. K. jako kupujícím kupní smlouvu, jejímž předmětem byly výrobní budovy č.p. 124 na pozemku č. 176, kotelny na st. p. č. 192, 193, pozemkové parcely č. 379/1, 379/2, 372/2, 372/3 a stavební parcely č. 1726, 192, 193, vše zapsané na LV č. 80 pro obec Č. V., k.ú. M. K.. Kupní cena budov byla dohodnuta na 800 000 Kč, pozemků 200 000 Kč. V článku 3 kupní smlouvy bylo dohodnuto, že žalobce jako prodávající prodává kupujícímu dřevoobráběcí stroje, movité věci a technologická zařízení specifikovaná v příloze

č. 1 za částku 1 000 000 Kč. Tento majetek byl v příloze rozdělen na dlouhodobý hmotný majetek v ceně 857 138,29 Kč a majetek vedený v podrozvahové evidenci v ceně 142 861,71 Kč. Vklad kupní smlouvy do katastru nemovitostí byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu v Pardubicích, pracoviště Ústí nad Orlicí, rozhodnutím ze dne 27. 8. 2004, č. j. V-3200/2004-611, s právními účinky vkladu ke dni 14. 6. 2004. Spornou žalobní otázkou bylo pouze posouzení zařízení provozu - dřevozpracujících strojů a technologického zařízení jako součástí, případně příslušenství nemovitosti. Krajský soud s poukazem na ustanovení § 120 odst. 1 a § 121 občanského zákoníku a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, a na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003 a ze dne 19. 6. 2001, sp. zn. 22 Cdo 2250/99, dospěl k závěru, že v daném případě se dlouhodobý hmotný majetek uvedený v příloze č. 1 kupní smlouvy sice může užívat samostatně, ovšem z hlediska fungování a provozování prodaného majetku k účelu k jakému byl užíván, pronajímán a následně prodán, osamostatněn být nemůže, neboť by účel jeho užívání byl zmařen. Tímto účelem je dřevozpracující výroba, která by bez dřevozpracujících strojů, technologických zařízení a dalších movitých věcí označených přílohou jako dlouhodobý hmotný majetek nebyla možná. Proto soud tyto věci hodnotil jako součást věci hlavní (stroje a strojní zařízení) a jako příslušenství (např. sušárenské a paletové vozíky).

Stěžovatel v kasační stížnosti opřené o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje znalost rozhodnutí, na která odkazoval krajský soud, ovšem přesto nepovažuje právní posouzení soudem za správné. V každém jednotlivém případě je totiž třeba posuzovat, zda věc splňuje podmínky ust. § 120 odst. 1 či § 121 občanského zákoníku. Stěžovatel kupní smlouvou prodal kupujícímu nemovitosti, nikoliv podnik. Uvedené nemovitosti mohou sloužit jakékoliv jiné výrobě (např. kovovýrobě) bez toho, že by bylo nutné uskutečnit jakékoliv změny na nemovitostech. Je proto na místě zahrnutí např. přípojky a trafostanice do základu daně, nikoliv však řady dalších věcí movitých, jejichž oddělení věc hlavní neznehodnocuje. Věc hlavní je objektem kolaudovaným k průmyslové výrobě, nikoliv pouze k dřevovýrobě. Oddělením věcí movitých od věci hlavní ani z hlediska užitné hodnoty nedochází ke znehodnocení věci hlavní. V tom je také hlavní rozdíl mezi tímto případem a věcí, kterou posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudku, z něhož krajský soud nesprávně vycházel.

Proto navrhuje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že na svém rozhodnutí trvá a rozhodnutí soudu považuje za zákonné.

Z obsahu správního spisu vyplývají rozhodné skutečnosti tak, jak byly popsány v rozsudku krajského soudu, stěžovatel ani jiné skutečnosti nenamítá. Lze jen dodat, že důvodem ke změně platebního výměru vydaného správcem daně bylo zejména uznání odvolací námitky, že daň měla být stanovena výnosovým a nikoliv nákladovým způsobem. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí dále označil dlouhodobý hmotný majetek (dřevozpracující stroje a technologická zařízení), uvedený v čl. 2 odst. 2 smlouvy a konkretizovaný v její příloze č. 1, za příslušenství, popř. součástí věci hlavní (staveb). Z téhož právního režimu pak žalovaný dovodil stejný daňový režim a jejich cenu (bez DPH) proto učinil součástí základu daně z převodu nemovitostí.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem spočívající v zahrnutí věcí movitých mezi součásti a příslušenství věci hlavní a nesprávné podrobení jejich ceny dani z převodu nemovitostí.

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 příslušenstvím věci (§ 121). Z toho lze dovodit, že předmětem daně z převodu nemovitostí je převod nemovitosti včetně jejich 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). Přitom pouze u bytů výslovně předpokládá, že mají součásti a příslušenství. Prováděcí vyhláška č. 540/2002 Sb. pak jako oceňované příslušenství stavby výslovně označuje vedlejší stavby, venkovní úpravy a studny, v oceňovacích tabulkách pak počítá u bytů s příslušenstvím (nespecifikováno) a mimořádným příslušenstvím (balkon, sklep, zimní zahrada).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62, užitým při argumentaci krajským soudem, vyslovil, že označení technologického vybavení čerpací stanice jako „sopsis hmotného investičního majetku“ je pouze určením účetního a daňového režimu těchto věcí, nikoliv vymezením jejich charakteru. Zda se jedná o věc movitou, nemovitou, věc hlavní, součást věci nebo její příslušenství nezávisí na vůli subjektu, ale 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.

K tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud přihlížel i v této věci, přičemž při posouzení charakteru převáděných věcí vycházel z obsahu smlouvy a ostatních skutkových zjištění.

V daném případě smluvní strany v kupní smlouvě pojednaly samostatně o věcech nemovitých (stavbách a pozemcích) a věcech movitých, a pro obě tyto skupiny majetku sjednaly samostatné kupní ceny. Předmět kupní smlouvy byl vymezen v jejím čl. 2 odst. 1 jako „Výrobní budovy č.p. 124 na st. p. č. 176“, kotelny na st. p. č. 192, 193 a dále konkrétně označené pozemkové a stavební parcely, v odst. 2 jako soubor dřevozpracujících strojů, věcí movitých a technologických zařízení, specifikovaných v příloze č. 1 smlouvy. V čl. 3 kupní smlouvy je uvedeno, že všechny tyto nemovitosti se prodávají se všemi jejich součástmi a příslušenstvím, tak jak je prodávající vlastnil a užíval (...). V samostatném odstavci čl. 3 kupní smlouvy je uveden prodej dřevozpracujících strojů, věcí movitých a technologických zařízení. V příloze č. 1 kupní smlouvy je přehled dlouhodobého hmotného majetku v pořizovacích cenách – 62 položek (např. přípojka trafostanice, kotle, brusky, radiální

a motorové pily, sušovací stroj, sušárenské vozíky, sklad hořlavin, sklad PHM, hoblíky, šroubováky, srovnávací stroj, ostříčka na nože, sušící komora, sponkovačka), a přehled věcí vedených v podrozvahové evidenci – 1,5 stránky položek. V závěru je samostatně konstatováno, že stroje jsou osazeny hlavami a nástroji pro výrobu rakví.

Z rozhodnutí žalovaného - výpočtu daně z převodu nemovitostí - je porovnáním s přílohou č. 1 smlouvy zřejmé, že do základu daně byla zahrnuta hodnota věcí movitých obsažených ve výčtu dlouhodobého hmotného majetku (857 200 Kč), nikoliv hodnota věcí uvedených ve výčtu majetku vedeného v podrozvahové evidenci. Přesto, že tedy rozsudek krajského soudu obecně poukazuje na majetek uvedený v příloze č. 1, je třeba jím rozumět jen majetek uvedený v kategorii dlouhodobého hmotného majetku.

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.

V úvahu přichází posouzení jako součásti věci a jako příslušenství věci.

Zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu řešilo 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, k němuž byla také kolaudována.

Žalovaný i krajský soud však v této věci za součást základu daně z převodu nemovitostí označili nejen součásti věci hlavní, ale i její příslušenství, přičemž obě kategorie vymezili pouze příkladmo a v úplnosti je nerozlišili. Pokud se opírají o shora označené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, mohli tak učinit pouze pokud jde o součásti věci, nikoliv o její příslušenství, neboť toho se tento rozsudek netýkal. Přitom tyto kategorie nejsou zaměnitelné.

Co je třeba rozumět součástí věci hlavní a co jejím příslušenstvím vymezuje občanský zákoník č. 40/1964 Sb.

Podle § 120 odst. 1 o.z. 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. Oddělitelnost součástí věci posuzoval Nejvyšší soud i v rozsudku ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. 20 Cdo 2369/99, v němž uvedl, že oddělitelnost věci může spočívat v zásahu do hmotné podstaty věci, ale i v zásahu do některé vedlejší kvality. Znehodnocení musí být cenově (hodnotově) vyjádřitelné, může být kvantitativní, kvalitativní, funkční, estetické apod. V rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2001, sp. zn. 22 Cdo 2250/99 byl za součást domu dokonce označen nábytek, ovšem za situace, kdy s jeho odstraněním poklesla estetická hodnota domu a byly nutné následné úpravy.

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

Podle § 121 odst. 1 občanského zákoníku jsou příslušenstvím věci hlavní věci náležící vlastníku věci hlavní jím určené k tomu, aby byly s věcí hlavní trvale užívány.

Mimo již zmíněného rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 6. 1. 2004, sp. zn. 22 Cdo 1964/2003, lze dále poukázat na rozsudek téhož soudu ze dne 14. 8. 2001, sp. zn. 28 Cdo 133/2001, v němž je příslušenství vymezeno jako samostatná věc plnící doplňkovou funkci k věci hlavní, přičemž se příslušenství věci hlavní posuzuje podle jeho funkce, aniž by muselo být ve smlouvě výslovně identifikováno. Spojení s věcí hlavní může být vymezeno i hospodářským účelem. Toto vnímání není nikterak nové, neboť např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 1923, sp. zn. 10898 (Boh. F 1435) je uvedeno, že za příslušenství budovy, v níž se provozuje hostinský podnik je třeba považovat věci movité k provozování živnosti upotřebitelné v množství odpovídajícím pravidelnému provozu (jedná se ovšem o rozhodnutí zrušující z důvodů, že charakter těchto věcí nebyl v řízení dostatečně objasněn). Toto rozhodnutí však nelze v daném případě plně užít, neboť předmětem kupní smlouvy zde není podnik jako celek, ale samostatně věci nemovité a věci movité.

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 (případně zdanění příjmu z prodeje věcí 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 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.

Krajský soud proto pochybil, když rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 130/2004 - 62 týkající se pouze součástí věci hlavní, aplikoval ve stejném rozsahu na veškeré věci movité současně s nemovitostmi prodávané. Nerozlišil přitom, které z těchto věcí jsou součástmi věci hlavní, které jsou jejím nezbytným příslušenstvím, a které nenaplnují znaky žádné z těchto kategorií. Přitom ve výčtu dlouhodobého hmotného majetku jsou zastoupeny všechny tyto kategorie a u věcí jako vozíky, hoblíky, šroubováky, ostříčka na nože atd. nelze pochybovat o tom, že nejsou ani součástí ani příslušenstvím prodávaných nemovitostí. Připočtením ceny všech věcí uvedených v seznamu dlouhodobého hmotného majetku k ceně, z níž byla vypočtena daň z převodu nemovitostí, tak došlo k situaci, že této dani byl podroben i převod samostatného movitého majetku. To odporuje zákonu, který převodní dani podrobil pouze nemovitosti.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je z výše uvedených hledisek důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst.1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 13. září 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu