



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **.A.S.A., spol. s r. o.**, se sídlem Praha 8, Dáblická 791/89, zastoupeného JUDr. Tomášem Vrchlabským, advokátem v Praze 2, Balbínova 30, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 862/140/2006-PN-O-14-Du, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 2. 2007, č. j. 31 Ca 103/2006 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 2. 2007, č. j. 31 Ca 103/2006 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí, kterým žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí

ve výši 2 175 000 Kč. Předmětem daně byl úplatný převod souboru majetku na základě kupní smlouvy uzavřené dne 30. 12. 2004 žalobcem na straně prodávajícího a SAINT-GOBAIN ORSIL s. r. o. na straně kupujícího.

Soubor majetku byl v kupní smlouvě specifikován v článku II odstavci 2) jako dočasná stavba technologické linky pro recyklaci odpadů včetně uvedení jednotlivých objektů pod písmenem a) a dále pod písmenem b) movité věci specifikované v příloze č. 2 ke kupní smlouvě označené jako inventární soupis movitých věcí technologické linky pro recyklaci odpadů.

Žalobce v odvolání proti platebnímu výměru namítal, že správce daně zahrnul do základu daně z převodu nemovitostí chybně i movité věci.

Žalovaný naproti tomu vyjádřil souhlas s postupem správce daně prvního stupně. V odůvodnění uvedl, že srozumitelně vyjádřeným úmyslem účastníků kupní smlouvy bylo převést dočasnou stavbu technologické linky pro recyklaci odpadů včetně věcí blíže specifikovaných v inventárním soupisu uvedeném v příloze č. 2 smlouvy. Jednalo se tedy o převod předmětu prodeje specifikovaného v kupní smlouvě jako jednoho funkčního celku. Při místním šetření bylo zjištěno, že předmětný soubor majetku je rovněž novým vlastníkem využíván v souladu s účelem určeným v kolaudačním rozhodnutí, výrobní technologie nebyla vyňata z nemovitosti a stavba je nadále provozována jako recyklační linka pro recyklaci odpadů. Podle žalovaného by soubor majetku nemohl dál sloužit svému účelu určenému v kolaudačním rozhodnutí, pokud by kterákoli součást převáděného majetku byla oddělena, resp. pokud by příslušenství přestalo sloužit k provozování recyklace odpadů. K jinému účelu by pak nemovitosti nemohly být užívány bez provedení stavebních úprav.

Žalovaný vzal za základ svého rozhodnutí, že technologie tvoří součást nemovitosti, neboť je s ní nesporně propojena a že samostatné movité věci (např. čelní nakladač, vysokozdvíhový vozík) pro jejich spojení s hlavní (nemovitou) věcí společným vlastnictvím a určením ke společnému užívání, tvoří její příslušenství. Jak součásti tak i příslušenství sledují právní a daňový osud věci hlavní, proto bylo povinností žalobce odvést daň z převodu nemovitostí z celé kupní ceny sjednané v kupní smlouvě za soubor majetku, tj. 72 500 000 Kč, nikoli pouze z ceny sjednané za objekty uvedené pod položkou a) článku II odstavce 2) kupní smlouvy, tj. 29 385 977 Kč. Správce daně prvního stupně tedy správně daň vyměřil v plné výši.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Své rozhodnutí zdůvodnil tak, že položky č. 1 až 3 a 5 až 8 seznamu obsaženého v příloze č. 2 kupní smlouvy je třeba považovat za součásti nemovitosti (např. výrobní technologie), resp. její příslušenství (např. vysokozdvíhový vozík, čelní nakladač, lopata pro vysokozdvíhový vozík); uvedené platí i pro softwarové programy, bez nichž by provoz technologické linky nebyl možný. V době převodu souboru majetku byly všechny tyto věci určeny k užívání pro provoz dočasné stavby technologické linky pro recyklaci odpadů. Zdůraznil, že stavba byla zkolaudována až po zkušebním provozu, z čehož dovozoval, že pro posouzení způsobilosti stavby k užívání bylo třeba zhodnotit průběh zkušebního provozu, což znamená, že předmětné nemovitosti nemohly být vůbec posuzovány jako holá nezařízená stavba, ale pouze včetně zařízení sloužícího pro uvedený účel. Za nepodstatný považoval soud žalobcem předložený znalecký posudek, v němž byla mimo jiné řešena otázka zařídění zkoumaných movitých věcí dle klasifikace stavebních děl se závěrem, že je za stavební dílo nelze dle tehdy platných právních předpisů považovat. Toto zařídění nelze podle krajského soudu ztotožňovat s klasifikací věcí (jako věc hlavní, součást či příslušenství) ve smyslu § 120 a § 121 občanského zákoníku (OZ).

Proti uvedenému rozsudku podal žalobce včas kasační stížnost, v níž navrhl rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve stížnosti namítal důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem; rozhodnou právní otázkou rozuměl posouzení povahy „movitých věcí“ uvedených pod položkami č. 1 až 3 a 5 až 8 přílohy č. 2 předmětné kupní smlouvy. Podle žalobce (stěžovatele) se jedná o zcela samostatné movité věci, nikoli o součást, popř. příslušenství věci hlavní – stavby. Žalovaný a finanční úřad pochybili, když mu vyměřili daň z převodu nemovitostí z ceny těchto věcí, stejně jako krajský soud, který se jejich výkladem ztotožnil. Podle žalobce jimi byl však proveden nepřiměřeně extenzivní výklad § 120 a § 121 obč. zák. Nepřípadný byl proto také odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 130/2004.

Jedinou součástí (resp. příslušenstvím) převáděných nemovitostí byla dle stěžovatele mostová váha, pevně s nimi spojená, proto byla také takto posouzena znalcem a zahrnuta do základu daně z převodu nemovitostí. Ostatní části technologie mohou být od staveb odděleny, aniž by přitom ztratily svůj charakter nebo byly poškozeny. Jsou tedy samostatnou movitou věcí. Vysokozdvíhací vozík, nakladač a lopata pro vysokozdvíhací vozík nejsou nemovitosti a nemohou se jimi stát ani výkladem.

Stěžovatel poukázal na to, že je běžné, že ze specializovaných technických staveb se po demontáži zabudovaných mobilních technologií stávají stavby sloužící ke zcela jinému účelu (např. tramvajová remíza, tepelná elektrárna, zemědělské stavby). Pokračováním výkladu soudu ad absurdum by také bylo možno dospět k závěru, že např. při prodeji rodinného domu by muselo dojít také k prodeji veškerého vybavení vč. kuchyňských přístrojů, vysavače apod., neboť všechny tyto věci jsou vlastníkem domu určeny k užívání spolu s domem a jejich oddělením by došlo ke zhoršení kvality bydlení a tedy i funkčnosti domu. V praxi však finanční úřady nezjišťují příslušenství domácnosti, ale vždy pouze příslušenství nemovitosti samotné. Ve výkladu, který provedl soud (a správní orgány) nepatříčně vybočuje z uvedeného ustáleného výkladu.

Extenzivnost výkladu vyplývá také z toho, že soud považoval určení movitých věcí k užívání s nemovitostmi za „trvalé“ ve smyslu § 121 OZ, ačkoliv ve skutečnosti tomu bylo v posuzovaném případě pouze „momentálně“; trvalost užívání znamená, že *„příslušenství je věc, která kdykoli za životnosti stavby tvoří její příslušenství bez ohledu na okolnost, k jakému účelu stavba právě slouží“*.

Konečně dle stěžovatele výklad krajského soudu narušuje právní jistotu daňových poplatníků, neboť odporuje zásadě jednotnosti daňového systému tím, že je v rozporu s výkladem daňového základu, odpisů a zařazení věcí do odpisových skupin z pohledu daně z příjmů. Např. lopata sloužící ke skládání pevného paliva do sklepa, která by podle uvedeného výkladu byla považována za příslušenství nemovitosti, by musela být pro účely daně z příjmů zařazena do totožné odpisové skupiny jako je nemovitost, jinak by plátce daně neoprávněně odepisoval tuto lopatu v kratších odpisových lhůtách a tím neoprávněně zvyšoval výdaje a snižoval daňový základ a daňovou povinnost. Uvedený problém ve svém důsledku hrozí tím, že § 119 až § 121 OZ budou vykládány různě v závislosti na tom, o jaký druh daně jde.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námítky jsou obdobné jako ty, jež stěžovatel uvedl v odvolání proti platebnímu výměru a v žalobě a odkázal na svá vyjádření k nim. Podrobněji pak uvedl k námitce o možné změně účelu specializovaných staveb výměnou jejich vybavení (vč. technologie). Žalovaný k ní uvedl, že oddělením původní technologie nemovitost již není stejnou věcí, neboť nemůže sloužit stejnému účelu, k němuž byla zkolaudována. Upozornil na § 85 zákona č. 50/1976 Sb. (stavebního zákona účinného

do 31. 12. 2006), podle kterého bylo možno stavbu užívat jen k účelu určenému v kolaudačním rozhodnutí, popř. ve stavebním povolení. Změny ve způsobu užívání byly možné jen na základě rozhodnutí stavebního úřadu. Také stavební zákon účinný od 1. 1. 2007 (zákon č. 183/2006 Sb.) v § 81 stanoví, že změny ve způsobu užívání stavby, které podstatně mění nároky stavby na okolí, vyžadují rozhodnutí o změně stavby.

Co se týká obdobného výkladu v případě prodeje rodinných domů žalovaný uvedl, že pro výpočet daně z převodu nemovitosti je rozhodné znění příslušné kupní smlouvy. Pokud je převáděna nemovitost včetně součástí a příslušenství, např. vnitřního zařízení a vybavení, pak není pochyb o tom, že toto zařízení naplňuje definici pojmu součásti či příslušenství věci hlavní. Jestliže by stejnou kupní smlouvou byly převáděny i další blíže nespecifikované movité věci, musel by správce daně v daňovém řízení zjišťovat, o jaké věci se jedná a zda svým charakterem jsou rovněž součástí či příslušenstvím.

K námitce nejednotnosti výkladu žalovaný připomněl, že právní řád je třeba sledovat v jeho celku a nelze vytrhávat jeho jednotlivé části. Jestliže pojem „nemovitost“ není definován speciálně pro všechny daňové předpisy, je třeba při jeho výkladu vycházet z občanského zákoníku; zařazování movitých věcí do odpisových skupin, kterými stěžovatel taktéž argumentoval, je účinné pouze pro účetní a daňové potřeby daní z příjmů a nevypovídá nic o právní povaze těchto věcí.

Žalovaný z výše uvedených důvodů shrnul, že rozhodnutí krajského soudu považuje za souladné s právními předpisy.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost důvodnou.

Ze spisů vyplývá, že 30. 12. 2004 uzavřel stěžovatel jako prodávající kupní smlouvu (kupujícím byla obchodní společnost SAINT-GOBAIN ORSIL s. r. o.), přičemž předmětem prodeje byl soubor majetku popsany v článku II., odst. 2 písm. a) a b). Pod písmenem a) je uvedena „*dočasná stavba technologické linky pro recyklaci odpadů*“ s bližším popisem: „*zásobní boxy, ocelový přístřešek, výrobní hala zateplená, přístřešek zráni výrobků, sociální zařízení, rekonstrukce stávajícího objektu, můstková váha, komunikace, zpevněné plochy, dešťová kanalizace, splašková kanalizace, vodovodní přípojka, požární rozvody vody, elektrorozvody, venkovní osvětlení, rozvody slaboproud, vytápění, plynovod*“. Nedílnou součástí smlouvy bylo i kolaudační rozhodnutí, geometrický plán a výpis z katastru nemovitostí. V písmenu b) odkazovala smlouva na soupis movitých věcí uvedený v příloze č. 2 označený jako „*inventární soupis movitých věcí technologické linky pro recyklaci odpadů*“. Uvedený soupis zní: „*silniční váha přejezdová, nakladač UNU 400 čelní, vysoko zdvižný vozík s man. Kleštěmi*“ (položky 1 až 3), „*výrobní technologie – příprava surovin, příprava výrobní směsi, linka vibrolisování, kolejová doprava a spádový sklad*“ (položka 5), „*lopata pro VZV, vysavač 3240 W mokrý, software*“ (položky 6 až 8). Výrobní technologie je podrobně specifikována: „*skříňový podavač, douhřídlový drtič desek, kolový mlýn, talířový mísič, magnetický separátor, elektro a automatizovaný systém řízení, pásové dopravníky, ocelové konstrukce; řadový zásobník surovin, dávkový pás, skip s váhou, míchačka, silo, šnekový dopravník, váza cementu, dávkování vody, systém vyhodnocování vlhkosti výrobní směsi, kompresor, ocelové konstrukce a mobilní zásobníky na popílek; jednovrstvý vibrolis, řetězový dopravník, rotační kartáč s odsáváním, hydraulický zvedač, hydraulická stanice, formovací zařízení, silové rozvaděče a ovládací pult, dopravník směsi, palety na výrobky; automatická kolejová přesuvna pro naskladňování a vyskladňování palet, expediční dopravník, spádový sklad na 900 palet*“. Součet cen položek 1 až 8 (položka 4 zahrnuje „*halu a související stavby*“) činí 72 500 000 Kč, což je také celková cena sjednaná v čl. III odst. 1 kupní smlouvy.

V daňovém přiznání k dani z převodu nemovitostí, které podal stěžovatel dne 29. 6. 2005 u Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí, vyčíslil základ daně částkou 29 385 977 Kč (po zaokrouhlení 29 386 000 Kč), což je cena sjednaná za položku č. 4. „zásobní boxy, ocelový přístřešek, výrobní hala, přístřešky zráni výrobků, sociální zázemí, rekonstrukce objektu, můstková váha, komunikace, zpevněné plochy, dešťová kanalizace, vodovodní přípojka, požární rozvody vody, venkovní osvětlení, rozvody slaboproudu, plynovod, oplocení“.

V podstatě shodně jsou uvedené položky obsažené ve znaleckém posudku, který ke dni 31. 12. 2004 vypracoval Ing. B. P. Výsledná cena sloužila jako cena zjištěná pro účely daňového přiznání (22 964 820 Kč.) Znalecký úkol byl vymezen jako „ocenění nemovitých věcí technologické linky pro recyklaci odpadů. Předmětem ocenění není výrobní technologie, která byla v rámci stavby součástí provozních souborů.“ „Hlavní stavby“ znalec popsal – velmi stručně shrnuto – takto: zásobní boxy: „objekt přízemní nepodsklepený, základové konstrukce plošně provedené na desce 400-500 mm spojené s monolitickými stěnami železobetonovými tl. 400 mm; na betonovou konstrukci navazuje ocelová střešní konstrukce se zastřešením z trapézového pozinkovaného plechu“, výrobní hala s přístřeškem: „objekt samostatně stojící, přízemní, nepodsklepený, bez jeřábových drah; založení na pilotách, nosná konstrukce ocelová zateplená s otevřeným přístřeškem; bez stropu, pouze u vestavků; podlahy betonové z drátkobetonu; střecha: ocelové sedlové vazníky, pozinkovaný trapézový plech“, přístřešky zráni: „navazují na výrobní halu; objekt založený na pilotách; betonové podlahy s odolností proti otěru; nosné konstrukce tj. sloupy a vazníky jsou ocelové vč. vaznic, plášť z trapézového plechu“, provozně sociální objekt: „nosná konstrukce zděná, 1 nadzemní podlaží, zastavěná plocha 112,84 m²“. V další části „venkovní úpravy“ znalec popisoval a ocenil můstkovou váhu, zpevněnou manipulační plochu, objízdnou komunikaci, dešťovou kanalizaci, splaškovou kanalizaci, přípojky vody, vodoměrnou šachtu, venkovní osvětlení a rozvody slaboproudu, plynovodní přípojku, oplocení a vrata.

Spornou právní otázkou je výklad právní definice „věci“ u položek uvedených výše pod čísly 1 až 3 a 5 až 8. Podle názoru správců daně i krajského soudu šlo částečně o součásti věci hlavní – nemovitosti popsané pod položkou č. 4, částečně o její příslušenství. Z tohoto výkladu pak dovozovali, že sledují právní a tedy i daňový osud věci hlavní, tj. nemovitosti, a uzavřeli, že stěžovatel byl povinen uhradit daň z převodu nemovitostí i z hodnoty všech těchto součástí a příslušenství (tedy nikoliv pouze 881 580 Kč, ale 2 175 000 Kč).

Krajský soud se v napadeném rozsudku poměrně obsáhle zabýval právním rozbořem § 120 a § 121 občanského zákoníku, tedy pojmy „součást“ a „příslušenství“ věci. V jeho teoretických výkladech mu nelze nic vytknout, nesprávný je však závěr, který z nich vyvodil. Soud převzal závěry žalovaného, že hlavní věcí byly shora popsané nemovitosti. Zdůraznil význam kolaudačního rozhodnutí, jímž bylo povoleno užívání dočasné stavby technologické linky pro recyklaci odpadů a to, že stavba byla zkolaudována až po zkušebním provozu. Uvedl, že „rozhodnou pro posouzení věci je skutečnost, že technologická a další zařízení (movité věci) sloužící k provozu této linky pro recyklaci odpadů byly v nemovitosti ponechány, kupující takto zařízenou linku koupil a nadále (jak bylo v daňovém řízení ověřeno) provozoval. Je tedy nepochybné, že předmětem prodeje byl jeden funkční celek – technologická linka pro recyklaci odpadů.“

Z posledně uvedené teze je třeba vycházet. Předmětem koupě byl určitý soubor majetku sloužící k provozu technologické linky k recyklaci odpadů. Kasační soud záměrně výše podrobně uvedl popis nemovitostí, jež krajský soud pokládal za věc hlavní, a vedle toho popis dalších převáděných položek. Mezi účastníky dosud nevznikla pochybnost o tom, co bylo hospodářským účelem provozování převáděného souboru majetku. Jednoznačně se jedná o recyklaci odpadů. Jak je však z prozkoumání jednotlivých položek zřejmé, hlavní význam při plnění tohoto účelu mají nikoli popsané nemovitosti, ale naopak technologie, bez níž by vůbec nebylo možné vymezený účel provádět.

Žalovaný i krajský soud správně uvedli definici součásti věci, za níž technologickou linku považovali, jako „vše, co podle její povahy k věci náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila“. Definičními znaky je tedy fyzické a funkční spojení hlavní věci a její součásti. Byla-li však hospodářským účelem recyklace odpadů, je nutno uvažovat, která z uvedených položek sloužila tomuto účelu především. Jednoznačná odpověď je, že technologie. Bez ní by nikdy nebyl účel stavby, jak na jeho vymezení poukázal krajský soud, naplněn, a stavba sama by nikdy nenabyla tento význam. Naopak technologické zařízení samo by stejného účelu mohlo dosahovat i kdekoli jinde. Hlavní věcí sloužící vytyčenému účelu tedy nebyla nemovitost, ale technologie sama. S ohledem na to tedy lze pouze těžko aplikovat § 120 občanského zákoníku a dovozovat, že odstraněním technologie a dalších movitých věcí by došlo k znehodnocení „věci hlavní“ – nemovitosti; bez vnitřního vybavení by totiž nemovitost nikdy nemohla hodnotu v tomto smyslu nabýt.

Krajský soud odkazoval také na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2004, č. j. 5 Afs 130/2004 - 62. Kasační soud však dal za pravdu stěžovateli, který tvrdil, že tento odkaz je nepřipadný. Srovnávaný případ se týkal čerpací stanice; soud v něm dospěl k závěru, že „*technologická zařízení, jakož i standardní obslužná zařízení, jsou součástí čerpací stanice, náležející jejímu vlastníkovu a jejich cena je proto součástí ceny nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitosti*“.

Především je nutno zdůraznit, že při posuzování právní povahy každé věci, je třeba postupovat zcela individuálně s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem. Jakékoli srovnávání či použití analogie je nutno zvažovat nanejvýš opatrně, neboť případ od případu se může diametrálně odlišovat. Čerpací stanice je typizovaná stavba, u níž existovalo daleko užší propojení všech jednotlivých komponent, než je tomu u recyklační linky. Technologické zařízení čerpací stanice by nemohlo samo o sobě plnit jeho funkci, neobešlo by se bez podzemních nádrží, potrubní trasy, kudy pohonné hmoty při poskytování služeb procházejí, z bezpečnostního hlediska je nezbytné rovněž zastřešení manipulační plochy atd. Jednotlivé složky jsou tedy propojeny tak, že neexistence některé z nich by ostatní zcela vyřadila z provozu. Nikoli nepodstatnou odchylkou je rovněž poměr hodnoty jednotlivých komponent (stavba 7 000 000 Kč, technologie a drobné předměty 11 000 000 Kč, zatímco u recyklační linky bylo sjednáno ocenění: stavby 29 385 976, výrobní technologie a ostatní 43 114 022 Kč).

Naopak v nyní posuzovaném případě je mezi stavbami a technologickým zařízením, a zvláště pak věcmi uvedenými pod položkami 1 až 3 a 6 až 8 přílohy č. 2 kupní smlouvy, propojení mnohem volnější, a to jak z hlediska čistě fyzického, tak funkčního.

Je pravdou, že kupní smlouva zahrnovala prodej souboru movitého i nemovitého majetku jako celku. Také kolaudační rozhodnutí, na něž poukázal krajský soud, vymezilo účel užívání nemovitostí, a to po zkušebním provozu. 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).

Nejvyšší správní soud vyhověl s ohledem na výše uvedené návrhu stěžovatele, aniž se zabýval jeho námitkou srovnání s daní z příjmů, rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc

mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem kasačního soudu, a proto změni právní posouzení věci převáděných stěžovatelem kupní smlouvou z 30. 12. 2004.

O náhradě nákladů kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 21. října 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu