



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **PASOIL s. r. o.**, se sídlem ul. Fr. Halase 845, Most, zastoupeného JUDr. Lumírem Červenkou, advokátem se sídlem Saskova 1625, Kladno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2005, čj. 7722/05-140, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2007, čj. 9 Ca 315/2005 - 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 10. 2005, čj. 7722/05-140 zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí vydanému Finančním úřadem v Mladé Boleslavi (správce daně) dne 1. 6. 2005, čj. 65190/05/048960/1685 ve výši 322 165 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 31. 7. 2007, čj. 9 Ca 315/2005 - 30, zamítl. Pro posouzení právní povahy technologie čerpací stanice vyšel městský soud ze stávající soudní judikatury (konkrétně z rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 13. 12. 2004, čj. 5 Afs 130/2004 - 62 a z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/1998) a relevantních ustanovení zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Za rozhodující považoval skutečnost, že nemovitost byla před prodejem určena k užívání jako čerpací stanice pohonných hmot, technologie byly v nemovitosti ponechány a kupující takto zařízenou čerpací stanicí koupil k dalšímu provozování čerpací stanice. Pokud žalobce poukazyval na to, že v mnoha případech patří zařízení jiné osobě než vlastníku nemovitosti, považuje soud za rozhodující vůli vlastníka, aby se „tyto“ věci trvale užívaly ke zcela konkrétnímu účelu. Nelze přitom odhlédnout od faktu, že čerpací stanice pohonných hmot je typizovanou

stavbou, která je vnímána právě jako stavba se všemi součástmi, které jsou předmětem sporu. Technologické zařízení, jakož i standardně obslužná zařízení, jsou součástmi čerpací stanice náležející jejímu vlastníkovi a jejich cena je proto součástí ceny nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitosti podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darování a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“).

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížností, v níž uplatnil námitky odpovídající § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel si je vědom ustálené judikatury v obdobných věcech, dle které jsou technologie movitými věcmi, jež nemohou být osamostatněny. Takto zjištěný vztah technologií vůči čerpacím stanicím je však vztahem k celku, nikoliv k určité věci hlavní, byť složené. Stěžovatel je přesvědčen, že jak správní orgán, tak i městský soud pochybil, jestliže na uvedené zjištění neaplikoval § 5 obchodního zákoníku, neboť je zřejmé, že měly dojít k závěru, že čerpací stanice je podnik (částí podniku), tedy věcí hromadnou. Jednotlivé složky tvořící součást podniku mají svůj vlastní právní režim. Součástmi hromadné věci jsou věci v právním smyslu, a to převážně věci složené, jako jsou předmětné tři parcely, technologie, movité věci a zařízení a vybavení čerpací stanice. Skutečnost, že technologie, sestávající se z nádrží včetně elektronické signalizační soustavy, výdejních stojanů a rozvodů, je relativně samostatnou částí hromadné věci, vyplývá ze zjištěné funkční sounáležitosti s čerpací stanicí, vybudovanou, kolaudovanou a užívanou jako celek. Nepochybně nejvýznamnější naplnění funkce čerpací stanice je ona technologie. Není možné dospět k závěru, že některá z věcí, jež tvoří současnou čerpací stanici, je věcí hlavní, a technologie její součástí ve smyslu § 120 občanského zákoníku.

Stěžovatel takovýto skutkový závěr dovozuje z provedených důkazů založených ve spise a skutečnostech notoricky známých. Jestliže se městský soud tímto tvrzením při hodnocení důkazů nezabýval a nevysvětlil z jakého důvodu, je v této části rozsudek nepřezkoumatelný. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje stěžovatel taktéž ve skutečnosti, že správní orgán dospěl ke zjištění, že technologie převáděné čerpací stanice je ve smyslu § 120 občanského zákoníku součástí nemovité věci hlavní, aniž by jednoznačně uvedl které. Měl však konstatovat, že se jedná o část složky podniku, věci hromadné.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisu vyplynuly následné rozhodné skutečnosti: Kupní smlouvou uzavřenou podle § 476 obchodního zákoníku, ze dne 16. 6. 2003 prodal žalobce jako prodávající V. M. jako kupujícímu stavbu a pozemek čerpací stanice pohonných hmot včetně veškerého příslušenství v k. ú. Bezno, vedené na LV č. 493, a to stavební parcelu č. 416 – zastavěná plocha se stavbou, pozemky parc. č. 414/4 a 414/9 – obojí ostatní plocha, včetně věcí movitých, v celkové částce 6 500 000 Kč. V přiznání k dani z převodu nemovitostí žalobce uvedl cenu sjednanou bez ceny technologie (tedy výdejní stojany, podzemní nádrže, signalizační zařízení pro zajištění bezpečnosti provozu a rozvaděč technologické elektroinstalace) a současně předložil znalecký posudek Ing. J. R., který neobsahoval ocenění technologického zařízení. Správce daně vyjádřil své pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání a dokladů k němu předložených, a proto výzvou ze dne 3. 12. 2003 a dne 1. 12. 2003 dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků požádal daňový subjekt o doplnění znaleckého posudku o cenu

technologie s tím, že na řádku č. 87 je chybně uvedená cena sjednaná, neboť do ní není započítána cena technologie. Správce daně nepřisvědčil argumentaci daňového subjektu a dodatečně mu k úhradě vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 322 165 Kč.

Podstatou sporu mezi správním orgánem a daňovým subjektem je otázka, zda technologické zařízení čerpací stanice je součástí nemovitosti, a tudíž, zda je jeho hodnota předmětem daně z převodu nemovitostí či nikoliv. Jak již uvedl městský soud ve svém rozhodnutí, skutkově velmi podobným případem se kasační soud již zabýval, a to v rozhodnutí ze dne 13. 12. 2004, čj. 5 Afs 130/2004 - 64, publ. ve Sb. NSS pod. č. 1018/2007, viz též www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud neshledal důvody, proč by se v nyní posuzované věci měl odchýlit od právních závěrů vyslovených v citovaném rozhodnutí. Podle něj jsou technologické zařízení i standardní obslužná zařízení součástí čerpací stanice pohonných hmot, náležející jejímu vlastníkovu a jejich cena je proto součástí ceny nemovitosti pro účely daně z převodu nemovitosti. Ve zbytku zdejší soud odkazuje na celé odůvodnění tohoto rozhodnutí. Obiter dictum lze uvést, že toto rozhodnutí bylo napadeno ústavní stížností, která byla usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 144/05 ze dne 19. 7. 2007 odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost.

Daňový subjekt v průběhu správního řízení uváděl, že technologické zařízení je majetkem movitým a posléze v řízení soudním tvrdil, že čerpací stanice je součástí podniku, tj. věci hromadné, jejíž součástí jsou věci složené. V souladu se zákonem o trojdani je daňové povinnosti podroben převod nebo přechod nemovitostí; za použití argumentace *a contrario* lze dovodit, že by této dani v zásadě neměl být podroben převod či přechod věcí movitých. Zákon o trojdani však blíže nevymezuje, co je třeba nemovitostí rozumět. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že posouzení právní povahy technologického zařízení je především otázkou právní a nikoliv otázkou vůle jeho vlastníka. Právní povahu věci je nutno posuzovat ve smyslu příslušných ustanovení občanského zákoníku, která určuje její zařazení či naopak nezařazení do daňového režimu. Pro určení základu daně z převodu nemovitostí je zásadní to, zda převáděné movité věci mají takový charakter, že je třeba jejich hodnotu zahrnout do základu daně z převodu nemovitostí. S ohledem na stávající judikaturu zdejšího soudu se součást věci hlavní, jako věc od ní neoddělitelná, promítá i do základu daně z převodu nemovitostí.

To, co tvoří součást věci hlavní, poměrně obecně upravuje ustanovení § 120 odst. 1 občanského zákoníku, které tak dává prostor k individuálnímu posouzení, zda je jedna věc natolik spjata s věcí jinou, aby nemohla být považována za věc odlišnou a samostatnou. Co je a co není součástí věci jednak plyne z její povahy a jednak z rizika znehodnocení (funkčního, fyzického, hospodářského, peněžního či estetického) celku v důsledku oddělení součástí. Jak se ostatně vyjádřil Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 29. 7. 1999 sp. zn. 25 Cdo 770/98, definici součástí 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 věcí samostatnou věcí v právním smyslu a na dosavadní hlavní věci nezávislou.

Objekt čerpací stanice zahrnující stavbu i technologické zařízení tvoří jeden celek a jednu věc, a tato jedna věc je předmětem zdanění. Zdejší soud již v citovaném rozhodnutí čj. 5 Afs 130/2004 - 62 uvedl, že jednotlivé věci tvořící technologické zařízení čerpací stanice z hlediska fungování a provozování čerpací stanice nemohou být osamostatněny, nemá-li dojít

ke zmaření účelu, k jakému byl celý objekt čerpací stanice vybudován, zkolaudován a poté prodán. Nemůže být pochyb o tom, že tímto účelem je provoz čerpací stanice - zejména prodej pohonných hmot, který by bez technologií, o které se v daném případě jedná, nebyl vůbec možný. Předmětem koupě byl zejména soubor movitého a nemovitého majetku sloužící právě k provozu čerpací stanice pohonných hmot. Mezi stranami kupní smlouvy nebylo sporu o tom, co bylo hospodářským účelem převáděného souboru majetku, tj. provozování čerpací stanice. Čerpací stanice je typizovanou stavbou tvořenou vícero složkami, které jsou velmi úzce propojeny. Technologické vybavení čerpací stanice by nemohlo samo o sobě plnit jeho funkci, neobešlo by se bez nádrží, potrubní trasy kudy pohonná hmota při poskytování služeb prochází, 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, jak z hlediska čistě fyzického tak funkčního (k tomu srov. rozhodnutí ze dne 21. 10. 2008, čj. 5 Afs 52/2007 - 100, www.nssoud.cz). 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.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu stěžovatel spatřuje v tom, že se nezabýval jeho námitkou, že čerpací stanice je hromadnou věcí a nikoliv součástí věci hlavní. Tato otázka je dle stěžovatele pro posouzení sporu zásadní, nerozvedl však, jaký vliv by měla mít na jeho výslednou daňovou povinnost.

Předně třeba uvést, že se městský soud právní povahou technologického zařízení podrobně zabýval, a to v tom směru, že v souladu s již zmiňovaným rozhodnutím čj. 5 Afs 130/2004 - 62 posoudil technologii jako součást objektu čerpací stanice s tím, že ji nelze považovat za samostatnou věc. Jak již bylo řečeno, součást věci může být samostatnou věcí v právním smyslu, ale jen po jejím trvalém oddělení, což se v posuzované věci nestalo a vzhledem k účelu koupě, provozování čerpací stanice, by to nebylo ani možné.

Stěžovatel je toho názoru, že městský soud měl na předmětnou problematiku nahlížet taktéž pohledem ustanovení § 5 obchodního zákoníku. Pro to však Nejvyšší správní soud nenalézá důvody, jelikož předmětem posouzení je právní povaha objektů tvořících technologické vybavení čerpací stanice. To, že byla čerpací stanice převáděna podle § 476 obchodního zákoníku, společně s nájemními vztahy a zaměstnanci, není pro vyměření daně z převodu nemovitosti v této věci relevantní. Jedná se zde o otázku vyměření daně z převodu nemovitostí, a tudíž je třeba na celý případ pohlížet pohledem zákona o trojdani a s ním souvisejícími předpisy. Předmětem posouzení kasačního soudu není podnik jako celek, tedy soubor hmotných ale také i osobních a nehmotných složek podnikání, ke kterému se váží práva a jiné majetkové hodnoty, ale samostatné věci nemovité a věci movité, které lze podrobit dani z převodu nemovitostí.

Podle stěžovatele se městský soud nevyjádřil jednoznačně k tomu, co je onou hlavní stavbou, jejíž součástí tvoří právě technologie. S touto námitkou však nelze souhlasit, neboť tento soud hned v úvodu odůvodnění označil technologické vybavení jako součást stavby čerpací stanice pohonných hmot. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že sám stěžovatel na jiném místě kasační stížnosti brojil proti tomu, aby technologie čerpací stanice byla považována za součást nemovité věci - stavby obslužného objektu. Nejvyšší správní soud podotýká, že na čerpací stanici je předně třeba pohlížet jako na funkční celek, jehož nedílnou součástí je právě technologie, a proto i ta podléhá společně se stavbami dani z převodu nemovitosti.

Nejvyšší správní soud uzavírá, 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.

Ve své podstatě všechny důvody žaloby i kasační stížnosti směřovaly k posouzení otázky, zda je koupě technologického vybavení předmětem daně z převodu nemovitosti. Těmto aspektům se městský soud věnoval dostatečně a komplexně. Nejvyšší správní soud proto zhodnotil uplatněné stížní námitky celkově jako nedůvodné, přičemž v řízení nevyšly najevo vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 101 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu tudíž právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu jakékoliv náklady řízení vznikly.

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

V Brně dne 31. července 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu