



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Elektrárna Dukovany II, a. s.**
sídlem Duhová 1444/2, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.2.2018, č.j. 2934/18/5100-31461-701836,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2.2.2018, č.j. 2934/18/5100-31461-701836, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 2.2.2018, č.j. 2934/18/5100-31461-701836, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina – platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 25.7.2017,

č.j. 1299095/17/2912-70461-704197, jímž byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 8 423 920 Kč.

I. Podstata věci

2. Společnost ČEZ, a.s. vložila do žalobce dle smlouvy o vkladu části obchodního závodu ze dne 21.9.2016 nepeněžitý vklad – část obchodního závodu (samostatnou organizační jednotku) s označením „NJZ EDU“, zabezpečující přípravu výstavby nového jaderného zdroje v lokalitě Dukovany.
3. Žalobce přiznal daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 1 111 344 Kč ze základu daně ve výši 27 783 600 Kč dle znaleckého posudku ze dne 25.1.2017, č. 814/6/2017, vypracovaného společností ZNALEX, s.r.o., přičemž takto postupoval s odkazem na § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31.10.2016 (dále jen „zákonné opatření“).
4. Podle správce daně a žalovaného ve znaleckém posudku č. 735/20/2016 vypracovaném společností ZNALEX, s.r.o., který byl založen ve sbírce listin obchodního rejstříku u žalobce, byla hodnota nepeněžitého vkladu ke dni 31.12.2015 oceněna na celkovou částku ve výši 642 157 000 Kč, z toho cena nemovitých věcí byla vyčíslena ve výši 210 598 000 Kč. V daném případě proto lze podle správce daně a žalovaného určit zvláštní cenu (nabývací hodnotu) nemovitých věcí v rámci části obchodního závodu ve smyslu § 12 odst. 4 zákonného opatření, kterou je cena nemovitých věcí ve smyslu § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření stanovená právě ve znaleckém posudku č. 735/20/2016.

II. Shrnutí žalobní argumentace

5. Podle žalobce mělo být postupováno podle § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření. Nabytí nemovité věci na základě vkladu části obchodního závodu, jehož je tato nemovitá věc součástí, nelze podřadit pod množinu vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti. Na základě znaleckého posudku č. 735/20/2016 není možné stanovit cenu nemovitých věcí určenou pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti. Zvláštní cenu nelze v daném případě určit, proto je nabývací hodnotou zjištěná cena. Žalobce v této souvislosti odkazuje na znalecký posudek č. 814/6/2017, který si nechal ke vkladu části obchodního závodu do kapitálového majetku vypracovat a který byl přílohou přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí.
6. Správní orgány měly podle žalobce aplikovat takový výklad zákonného opatření, který co nejvíce šetří práva poplatníka. Ačkoli zákonodárce v důvodové zprávě k § 23 písm. a) zákonného opatření ilustruje situaci nabytí obchodního závodu nebo jeho části na koupi závodu, resp. jeho části, tyto závěry lze obdobně aplikovat i na situaci vkladu obchodního závodu, resp. jeho části. Žalobce v této souvislosti zdůrazňuje, že v případě posudku stanovujícího hodnotu části obchodního závodu nelze hodnotu samotné nemovité věci určit, neboť i volba způsobu ocenění je závislá na skutečnosti, zda je předmětem ocenění samotná nemovitá věc nebo obchodní závod či jeho část. Skutečnost, že v rámci zvolené metody je třeba stanovit i dílčí hodnotu jednotlivých položek, podle žalobce neznamená, že dílčí výpočet představuje ocenění samotné nemovité věci. Ke stanovení hodnot nemovitých věcí v těchto komplikovaných situacích slouží dle zákonného opatření právě cena zjištěná. Nabytí nemovité věci je v daném případě pouhým důsledkem vkladu části obchodního závodu, nikoli samotným vkladem nemovité věci. Pro vklad i koupi

obchodního závodu zákonné opatření stanoví jediný postup, a to uvedený v § 23 písm. a) bodu 4.

7. Svoji argumentaci žalobce doplnil v podané replice a navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
9. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
12. V posuzované věci žalobce podal dne 14.3.2017 daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, kde přiznal daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 1 111 344 Kč ze základu daně ve výši 27 783 600 Kč. Přílohou daňového přiznání byla smlouva o vkladu, znalecký posudek č. 814/6/2017 vypracovaný dne 25.1.2017 společností ZNALEX, s.r.o., souhlasné prohlášení o změně práva ze dne 2.12.2016, smlouva o poskytování poradenských služeb ze dne 27.12.2016, vyrozumění katastrálního úřadu o provedení vkladu a faktura ze dne 31.1.2017 za vypracování aktualizací a vyhláškového znaleckého posudku č. 735/20/2016. Ve znaleckém posudku č. 814/6/2017 byly oceněny pozemky v k.ú. Dukovany, k.ú. Slavětice, k.ú. Lipňany u Skryjí a k.ú. Skryje nad Jihlavou na celkovou částku ve výši 28 118 560 Kč.
13. Správce daně, resp. žalovaný odkázal na sbírku listin obchodního rejstříku, kde je u žalobce založen znalecký posudek č. 735/20/2016 ze dne 7.4.2016 vypracovaný společností ZNALEX, s.r.o., v němž byla hodnota nepeněžitěného vkladu zjištěna ke dni 31.12.2015 na celkovou částku ve výši 642 157 000 Kč, z toho cena nemovitých věcí byla vyčíslena na částku ve výši 210 598 000 Kč; právě tato částka je dle správních orgánů zvláštní cenou ve smyslu § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, a tedy nabývací hodnotou pro účely stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí.
14. Mezi účastníky řízení je sporu výlučně o právní otázku, a to o způsob stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí v případě, kdy byla do žalobce vnesena část obchodního závodu, jejíž součástí byly nemovité věci. Podle žalobce je třeba na posuzovanou věc aplikovat 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření, přičemž základem daně je zjištěná cena ve smyslu tohoto ustanovení, podle správních orgánů je naopak základem daně zvláštní cena dle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.

15. Podle § 10 zákonného opatření je základem daně z nabytí nemovitých věcí nabývací hodnota snižena o uznatelný výdaj.
16. Podle § 11 odst. 1 zákonného opatření je nabývací hodnotou sjednaná cena (dle písm. a/), srovnávací daňová hodnota (dle písm. b/), zjištěná cena (dle písm. c/), nebo zvláštní cena (dle písm. d/tohoto ustanovení). Podle § 11 odst. 2 zákonného opatření se nabývací hodnota stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí.
17. Podle § 12 odst. 3 *zákonného opatření* je nabývací hodnotou zjištěná cena, není-li nabývací hodnotou sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota (písm. a/), nebo stanoví-li toto zákonné opatření Senátu, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena (písm. b/).
18. Podle § 12 odst. 4 zákonného opatření lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena.
19. Podle § 16 zákonného opatření je zjištěnou cenou cena zjištěná podle zákona upravujícího oceňování majetku.
20. Podle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je zvláštní cena v případě vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti cena nemovité věci určená znalcem při ocenění nepeněžitého vkladu (dle bodu 1), pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích (dle bodu 2).
21. Podle § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí.
22. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na důvodovou zprávu k zákonnému opatření dovedl, že výše citované pravidlo obsažené v § 12 odst. 4 zákonného opatření stanoví výlučnost zvláštní ceny jako nabývací hodnoty má přednost před ostatními odstavci dotčeného ustanovení, přičemž podle žalovaného je také rozhodné, zda lze zvláštní cenu skutečně určit, což v posuzovaném případě podle žalovaného lze, a proto je nabývací hodnotou zvláštní cena dle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.
23. Podle žalovaného znalecký posudek č. 735/20/2016 splňuje požadavky § 251 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích - dále jen „ZOK“), přičemž hodnota staveb je v něm oceněna na 14 813 000 Kč a hodnota pozemků na 195 785 000 Kč. Celkem tedy činí hodnota vkládaných nemovitých věcí částku ve výši 210 598 000 Kč, která je tak podle žalovaného zvláštní cenou ve smyslu § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Částka 210 598 000 Kč je i základem daně podle § 10 zákonného opatření, neboť v daném případě nelze nabývací hodnotu snížit o uznatelný výdaj, který žalobce uplatnil v daňovém přiznání ve výši 335 000 Kč; nabývací hodnotu lze snížit o uznatelný výdaj jenom tehdy, je-li znalecký posudek vyžadovanou přílohou daňového přiznání podle § 36 zákonného opatření.
24. Zdejší soud s uvedenými závěry žalovaného nesouhlasí.
25. Z důvodové zprávy k § 12 odst. 3 zákonného opatření plyne, že „*Odstavec 3 stanoví, ve kterých případech bude nabývací hodnotou zjištěná cena. Vzhledem k tomu, že zjištěná cena*

tvoří jakousi poslední možnost určení nabývací hodnoty, přičemž tato cena by měla být zjištělná u všech nemovitých věcí, je stanoveno, že zjištěná cena bude nabývací hodnotou ve všech případech, kdy se nepoužije některá z jiných cen, resp. hodnot. V ustanovení je uvedeno, že zjištěná cena je nabývací hodnotou v případě, že nabývací hodnotou není sjednaná cena ani srovnávací daňová hodnota. Toto ustanovení je však nutné vykládat i v kontextu odstavce 4, dle kterého se výlučně použije zvláštní cena, je-li možné ji určit. Z toho plyne, že nabývací hodnotou nesmí být ani zvláštní cena, aby jí byla zjištěná cena. Dále je také stanoveno, že zjištěná cena je nabývací hodnotou také v případech, kdy toto zákonné opatření Senátu stanoví, že zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou (viz § 23).“.

26. Z důvodové zprávy k § 12 odst. 4 zákonného opatření plyne, že „Odstavec 4 stanoví výlučné použití zvláštní ceny jakožto nabývací hodnoty, lze-li tuto cenu určit. Toto ustanovení má přednost před ostatními odstavci § 12. Formulaci „lze-li určit zvláštní cenu“ je nutné vykládat nejen ve vztahu k ustanovením, která definují zvláštní cenu pro jednotlivé případy jejího použití, ale také ve vztahu k tomu, zda i v těchto případech je možné zvláštní cenu skutečně určit. Mohou totiž nastat situace, kdy zákonné opatření Senátu předvídá použití zvláštní ceny, ale tato cena není v době nabytí vlastnického práva k nemovité věci určitelná. Půjde zejména o případy, kdy o konkrétní výši „zvláštní ceny“ bude rozhodovat soud. Může se tak přihodit např. v případě zániku práva stavby, kdy vlastník pozemku nabývá stavbu, která byla součástí práva stavby, ale strany se nedohodnou na výši náhrady za tuto stavbu. V takovém případě bude pravděpodobně o výši náhrady rozhodovat soud, přičemž soudní proces může trvat i několik let. Nebude-li možné určit zvláštní cenu, potom bude nutné aplikovat obecná pravidla pro určení nabývací hodnoty, přičemž lze předpokládat, že v těchto případech bude nabývací hodnotou zpravidla zjištěná cena.“.
27. Pokud jde o zjištěnou cenu, zákonodárce do § 12 odst. 3 zákonného opatření vtělil pravidlo, že stanoví-li zákonné opatření, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena, je nabývací hodnotou právě (a výlučně) cena zjištěná. Uvedená formulace podle zdejšího soudu obsahuje odkaz na speciální ustanovení zákonného opatření, tedy na zvláštní úpravu, která výslovně stanoví případy, kde je nabývací hodnotou výlučně cena zjištěná. Pokud důvodová zpráva k § 12 odst. 4 zákonného opatření, které se dovolává žalovaný, uvádí, že dotčené ustanovení (pravidlo) má přednost před ostatními odstavci § 12 (pravidly z nich plynoucími), tak bez ohledu na obsah důvodové zprávy z formulace pravidel uvedených v textu zákonného opatření v § 12 odst. 3 a 4 podle zdejšího soudu jednoznačně plyne, že buď lze určit zvláštní cenu, která je pak výlučně nabývací hodnotou, nebo zvláštní cenu určit nelze, a proto je nabývací hodnotou zjištěná cena, anebo je zákonným opatřením výslovně stanoveno, kdy je nabývací hodnotou výlučně zjištěná cena.
28. Zdejší soud se v tomto směru ztotožňuje s argumentací žalobce, že pokud žalovaný dovozuje, že zákonné opatření v § 12 odst. 4 pregnantně stanovuje, že lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena, tak opomíjí, že v § 12 odst. 3 písm. b) zákonného opatření stejně pregnantně stanovuje, že nabývací hodnotou je zjištěná cena, stanoví-li tak zákonné opatření, což je pak provedeno v § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření. Pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření představuje podle zdejšího soudu pravidlo speciální k pravidlům obsaženým v § 12 odst. 3 a 4 zákonného opatření, neboť tomu odpovídá způsob regulace, který zákonodárce zvolil, tedy odkaz na výslovnou zvláštní úpravu.
29. K tomu, aby bylo možno pomocí výkladové metody *lex specialis derogat legi generali* (kdy objekty úprav i subjekty porovnávaných norem jsou ve vztahu třídy a podtřídy) dovodit,

že pravidlo, obsažené v § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření se vztahuje na případ žalobce, je nutné zdůraznit, že toto pravidlo se výslovně týká nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části (a nikoli vkladu nemovitosti do kapitálové společnosti, jehož regulace se dovolává žalovaný). Přestože zákonodárce v důvodové zprávě ilustruje situaci nabytí obchodního závodu nebo jeho části příkladem koupě obchodního závodu, resp. jeho části, kdy z důvodové zprávy k § 23 písm. a) zákonného opatření plyne, že „...Zjištěná cena bude výlučnou nabývací hodnotou i v případě, že dojde k nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je součástí. Koupí obchodního závodu, který je věcí hromadnou, nabývá kupující vše, co k obchodnímu závodu jako celku náleží. Účelem koupě obchodního závodu je nabytí obchodní závod jako organizovaný celek, sestávající ze všech jeho složek, movitých i nemovitých, pohledávek a dluhů, které s provozem souvisí, v jeden okamžik. Znamená to, že výsledná kupní cena zahrnuje veškeré složky obchodního závodu, zohledňuje jak aktiva, tak i pasiva. Z tohoto důvodu je nutné nabývací hodnotou stanovit zjištěnou cenu...“, tak podle zdejšího soudu není žádný důvod pro to, aby se tyto závěry neaplikovaly také na vklad obchodního závodu nebo jeho části. Ani z důvodové zprávy nelze dovozovat, že by se § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření měl vztahovat výhradně na nabytí vlastnického práva koupí. Nadto obecný pojem „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ je na mnoha místech zákonného opatření užít v širším významu (tedy nikoli pouze ve smyslu koupě) a z ničeho neplyne, že by tomu v případě § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření mělo být jinak.

30. Podle § 15 odst. 1 ZOK je vkladem je peněžní vyjádření hodnoty předmětu vkladu do základního kapitálu obchodní korporace. U akciové společnosti se vklad označuje jako jmenovitá hodnota akcie.
31. Podle § 15 odst. 2 ZOK předmětem vkladu je věc, kterou se společník nebo budoucí společník zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní.
32. Podle § 21 odst. 1 ZOK je-li nepeněžitým vkladem závod nebo jeho část, je předmět vkladu vnesen účinností smlouvy o vkladu. Na smlouvu o vkladu závodu nebo jeho části se použijí přiměřeně ustanovení občanského zákoníku o koupí.
33. Podle § 30 ZOK základní kapitál obchodní korporace je souhrn všech vkladů.
34. Podle § 251 odst. 1 ZOK cena nepeněžitého vkladu se určí na základě posudku zpracovaného znalcem podle jiného právního předpisu, nesmí však být vyšší, než kolik činí částka určená znalcem. Znalce vybírají při zakládání společnosti zakladatelé, jinak představenstvo nebo správní rada.
35. Podle § 251 odst. 2 ZOK posudek znalce oceňujícího nepeněžitý vklad obsahuje alespoň popis nepeněžitého vkladu, použité způsoby jeho ocenění a údaj o tom, zda cena nepeněžitého vkladu získaná použitými způsoby odpovídá alespoň úhrnnému emisnímu kursu akcií, které mají být společností vydány jako protiplnění za tento nepeněžitý vklad a částku, na kterou se nepeněžitý vklad oceňuje.
36. V § 468 až 473 ZOK jsou upraveny výjimky z povinnosti oceňovat nepeněžitý vklad znalcem při zvyšování základního kapitálu u akciové společnosti.
37. V daném případě byl základní kapitál žalobce zvýšen upsáním nových akcií nepeněžitým vkladem představovaným částí obchodního závodu společnosti ČEZ, a.s. – organizační

jednotka „NJZ EDU“ (notářský zápis NZ 2106/2016, N 1862/2016, do něhož ČEZ, a.s. učinil v souladu s § 12 ZOK rozhodnutí jediného akcionáře žalobce při výkonu působnosti valné hromady). Společnost ČEZ, a.s. (vkladatel) je jediným akcionářem žalobce. Žalobce a ČEZ, a.s. uzavřeli smlouvu o vkladu části obchodního závodu, kde byl předmět vkladu vymezen.

38. Podle § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, je obchodní závod organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.
39. „Co se rozumí závodem (či přesněji obchodním závodem), vymezuje § 502 obč. zák.; jedná se o „organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti“. K tomu, aby měl vkladatel závod, je tedy potřebné, aby byl podnikatelem, tj. ve smyslu § 420 obč. zák. aby samostatně vykonával na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Ustanovení § 502 obč. zák. zároveň dodává, že se má za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu. Pojem „jmění“ (použitý při vymezení závodu) znamená podle § 495 souhrn majetku a závazků. Závod je tedy tvořen majetkem a závazky. Část závodu jako takovou zákon nevymezuje (s výjimkou pobočky jako zvláštního druhu části závodu - viz § 503 odst. 1 obč. zák.). Až v souvislosti s koupí závodu § 2183 obč. zák. uvádí, že se ustanovení o koupi závodu obdobně použijí mj. i na prodej části závodu tvořící samostatnou organizační složku. Právě pojem „organizovanosti“ je společným prvkem jak pro § 502 obč. zák., tak i pro § 2183 obč. zák. Lze tedy soudit, že způsobilým předmětem vkladu (při splnění ostatních kritérií - viz zejména § 15 odst. 3) je část závodu, která co do své „organizovanosti“ dosahuje kvalit obdobných závodu jako takovému. Jako část závodu by proto neměla být převáděna např. jen jednotlivá majetková položka bez funkčního propojení s dalšími položkami, které (slovy § 502 obč. zák.) slouží k provozování činnosti vkladatele. K vnesení závodu či jeho části je potřebné uzavření smlouvy o vkladu. Na ni se použijí přiměřeně ustanovení občanského zákoníku o koupi, tj. zejména zvláštní ustanovení o koupi závodu (či jeho části - to již dále nebude zvlášť zdůrazňováno) podle § 2175 a násl. obč. zák. Z použití § 2175 odst. 1 obč. zák. vyplývá, že v důsledku vkladu závodu přejde na obchodní korporaci vše, co k závodu jako celku náleží (viz též komentář k § 25), včetně práv a povinností z pracovněprávních vztahů (§ 2175 odst. 2 obč. zák. ve spojení s § 338 odst. 2 zák. práce); zároveň je však možno i při vkladu vyloučit ze závodu jednotlivé položky (majetku i závazků), pokud tím celek neztratí povahu závodu, tj. v zásadě pokud tím neztratí vlastnost organizovaného souboru ve výše uvedeném smyslu...“ (Kubík, M. In: Lasák, J., Pokorná, J. a kol. Zákon o obchodních korporacích. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 2000 s. ISBN 978-80-7478-537-5). „...pod pojmem „část závodu“ užitým v § 190 odst. 2 písm. i) z. o. k. je třeba rozumět samostatnou organizační složku závodu (a nikoliv jakoukoliv materiálně významnou složku závodu).“ (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29.5.2019, sp. zn. 27 Cdo 2645/2018, č. 8/2020 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní).
40. Podle zdejšího soudu i vklad závodu či jeho části do základního kapitálu obchodní společnosti (tedy nepeněžitý vklad) je formou převodu vlastnického práva; skutečnost, že se na rozdíl od koupě nejedná o klasický úplatný převod vlastnického práva, neznamená, že nedojde k „nabytí“ vlastnického práva - následkem vkladu je zvýšení základního kapitálu společnosti, který se zapisuje do obchodního rejstříku. Účelem nepeněžitého vkladu obchodního závodu (či jeho části) coby samostatné organizační složky je tedy nabytí obchodní závod jako organizovaný celek, sestávající ze všech jeho složek, movitých i

nemovitých, pohledávek a dluhů, které s provozem souvisí, v jeden okamžik; výsledné ocenění nepeněžitého vkladu proto zahrnuje veškeré složky obchodního závodu a zohledňuje aktiva i pasiva.

41. V posuzovaném případě přitom není sporu o to, že došlo ke vkladu části obchodního závodu do základního kapitálu žalobce, a zpochybněno správními orgány nebylo ani znalcem provedené ocenění nemovitostí dle oceňovacích metod ve smyslu zvláštních právních předpisů, tedy určení „ceny zjištěné“. Zdejší soud proto souhlasí se žalobcem, že pokud § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření stanoví, že zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou, jde-li o nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí, tak výraz „nabytí“ vlastnického práva lze vztáhnout i na případy vkladu obchodního závodu nebo jeho části.
42. Pokud by bylo zákonodárcovým úmyslem, aby se § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření vztahoval pouze na pořízení obchodního závodu koupí, mohl by vtělit takový úmysl jasně a srozumitelně do textu zákonného opatření. Takové pravidlo však zdejší soud ze zákonného opatření nedovodil. Pokud by se dále na případ nepeněžitého vkladu obchodního závodu mělo aplikovat pravidlo obsažené v § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, jak učinil žalovaný, tak takový postup by byl přímo proti dikci citovaných ustanovení. Pravidlo obsažené v § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření se vztahuje výslovně na případ vkladu nemovité věci do kapitálového majetku. Žalobce v této souvislosti správně poukázal na rozdíly mezi vkladem obchodního závodu či jeho části a vkladem nemovité věci podle ZOK, kdy mimo jiné odkazoval na výkladové stanovisko č. 24 Expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9.4.2014 k nabytí vlastnictví obchodního závodu při jeho koupí nebo vkladu do obchodní korporace, které je součástí správního spisu. Pravidla obsažená v § 18 odst. 1 písm. c) a § 23 písm. a) bodu 4 zákonného opatření proto nelze s ohledem na odlišný předmět vkladu – tedy hodnoty, o kterou je zvýšena hodnota kapitálového majetku – zaměňovat, což nesprávně učinil žalovaný.
43. Podle zdejšího soudu tedy správce daně, resp. žalovaný měl v posuzované věci, kdy došlo ke vkladu části obchodního závodu, aplikovat pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bod 4 zákonného opatření; mezi účastníky řízení spornou právní otázku aplikace pravidel obsažených v zákonném opatření tedy žalovaný posoudil nesprávně.
44. Nesprávné posouzení právní otázky představuje takovou vadu, jež má vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, které z tohoto důvodu nemůže v soudním přezkumu obstát. Zdejší soud proto z výše uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

V. Náklady řízení

45. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

46. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. května 2020

David Raus v.r.
předseda senátu