



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **B. P. s. r. o., IČO X**  
sídlem Z. 54, X S. n. S.  
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou  
sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8 - Karlín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 28049/17/5100-31461-701836, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 27. 6. 2017, č. j. 28936/17/5100-31461-701836, ve věci daně z nabytí nemovitých věcí,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 28049/17/5100-31461-701836, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 27. 6. 2017, č. j. 28936/17/5100-31461-701836, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **15 342 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta se sídlem Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8 - Karlín.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 28049/17/5100-31461-701836, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 27. 6. 2017, č. j. 28936/17/5100-31461-701836 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 5. 2016, č. j. 1007964/16/3106-70462-706187, kterým správce daně vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 347 800 Kč.

## B) Žaloba

2. Žalobkyně požadovala, aby krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného. Konkrétně namítala:

a) nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podle žalobkyně se žalovaný nezabýval argumentací, kterou uvedla ve vyjádření k odlišnému právnímu názoru ze dne 12. 6. 2017. Žalovaný, přestože se jednalo o hlavní námitku žalobkyně, zcela pominul skutečnost, že zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), obsahuje v § 23 speciální právní úpravu v případě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části a s tím související způsob určení nabývací hodnoty nemovité věci. Žalobkyně ve vyjádření k odlišnému právnímu názoru podrobně popsala, proč měly správní orgány použít k určení nabývací hodnoty § 12 odst. 3 a § 23 zákonného opatření. O této skutečnosti žalovaný nijak neuvažil a s předloženými argumenty se nevypořádal. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů;

b) nezohlednění povahy obchodního závodu. Podle žalobkyně nebyly předmětem vkladu pouze nemovité věci ve smyslu § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, ale obchodní závod. Bioplynová stanice je složitý technologický celek, který je tvořen jak nemovitými, tak movitými věcmi. Převáděná bioplynová stanice měla aktivní licenci na výrobu a prodej elektřiny, nezbytná oprávnění, povolení, souhlasy a zejména technologie, které nemusí být nutně spojeny s převáděnou nemovitostí. Součástí převáděné bioplynové stanice byla i kogenerační jednotka, kterou je možné demontovat, aniž by muselo dojít k zásahu do konstrukce budovy, ve které je jednotka umístěna. Správní orgány tak zdanily movité věci, které byly součástí technologického celku a měly zásadní dopad na ocenění bioplynové stanice, s odůvodněním, že předmětem vkladu byla nemovitá věc s příslušenstvím. Tento právní názor není dle žalobkyně správný;

c) rozhodující povahu zjištěné ceny. Podle žalobkyně předmětem vkladu v posuzované věci nebyla nemovitá věc, ale část obchodního závodu. Ustanovení § 18 zákonného opatření tak není použitelné pro projednávanou věc a správní orgány měly přednostně vycházet z § 23 zákonného opatření. Nadto se žalovaný úvahou o aplikaci § 23 zákonného opatření nezabýval, ačkoli žalobkyně touto skutečností argumentovala ve vyjádření k odlišnému právnímu názoru;

d) opomenutí znaleckých posudků a nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný bez jakéhokoli odůvodnění nezohlednil zjištěnou cenu nemovitých věcí od dvou nezávislých znalců, kteří zkoumali cenu nemovitých věcí jako součástí vkládané části obchodního závodu. Pokud žalovaný nesouhlasil se zjištěními znalců, měl zadat provedení revizního znaleckého posudku. Namísto toho žalovaný jako pomůcku použil znalecký posudek č. 2502/132/14, vypracovaný za účelem vkladu do základního

kapitálu. Daňový řád však stanovuje striktní podmínky pro použití pomůcek, které v posuzované věci nebyly naplněny;

e) neuznání výdajů na znalecký posudek. Podle žalobkyně byl pro rozhodnutí ve věci dle § 23 zákonného opatření relevantní znalecký posudek č. 2600-40/15, proto měl žalovaný považovat náklady prokazatelně žalobkyní vynaložené na zpracování znaleckého posudku za uznatelné výdaje ve smyslu § 24 zákonného opatření.

### C) Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí správního orgánu neznamená, že je třeba detailně odpovědět na každou námitku. Vypořádat se s tvrzením odvolatele lze i prezentací odlišného a řádně zdůvodněného názoru. Správní orgán se dále nemusí vyjadřovat ke všem dílčím skutečnostem, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze závěrů učiněných žalovaným. Žalovaný v této souvislosti odkázal na závěry judikatury, např. na rozsudek Krajského soudu v Pardubicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 52 Af 32/2015-124, nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130.
4. Dle žalovaného naplňuje napadené rozhodnutí požadavky na přezkoumatelnost, obsahuje rozhodující skutkové okolnosti a právní rámec, v jehož mezích byl posuzován skutkový stav. V napadeném rozhodnutí žalovaný jednoznačně a srozumitelně uvedl, jak dospěl k závěru, že je dle § 12 odst. 4 zákonného opatření základem daně zvláštní cena, na kterou dopadá § 18 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 18 odst. 2 zákonného opatření.

### D) Skutková zjištění vyplývající ze správního spisu

5. Ze správního spisu vplynuly následující pro rozhodnutí věci relevantní skutečnosti:
6. Dne 8. 12. 2014 na základě „*Smlouvy o vkladu části závodu*“ vložilo Zemědělské obchodní družstvo P. do společnosti B. P. s. r. o. (žalobkyně) nepeněžitý vklad. Vklad byl definován jako část závodu družstva Zemědělské obchodní družstvo P., provoz bioplynové stanice P. dle vymezení provedeného znaleckým posudkem znaleckého ústavu A&C. C. s. r. o. č. X.
7. Žalobkyně v daňovém přiznání ze dne 7. 4. 2015 přiznala daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 910 176 Kč ze základu daně 22 754 380 Kč. Přílohou daňového přiznání byl znalecký posudek znaleckého ústavu A&C. C. s. r. o. č. X.
8. Dne 26. 5. 2015 vyzval správce daně žalobkyni, aby odstranila vady daňového přiznání na daň z nabytí nemovitých věcí.
9. Dne 10. 7. 2015 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém přiznala daň ve výši 1 195 200 Kč. V příloze předložila dodatek č. 1 znaleckého posudku znaleckého ústavu A&C. C. s. r. o. č. X.
10. Dne 21. 10. 2015 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, kterou správce daně ukončil zprávou o daňové kontrole ze dne 9. 5. 2016, č. j. 780163/16/3106-706187.
11. Platebním výměrem ze dne 12. 5. 2016 vyměřil správce daně žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 347 800 Kč. Za základ daně považoval správce daně nabývací hodnotu ve výši 58 712 960 Kč sníženou o uznatelný výdaj ve výši 18 000 Kč.
12. Proti platebnímu výměru brojila žalobkyně odvoláním.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

13. Žalovaný zaslal žalobkyni „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem odvolacího orgánu a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 17. 5. 2017, č. j. 22150/17/5100-31461-701836 (dále jen „seznámení ze dne 17. 5. 2017“). V něm žalobkyni sdělil, že určil nabývací hodnotu dle § 18 zákonného opatření na rozdíl od správce daně, který určil nabývací hodnotu dle § 14 zákonného opatření.
14. Žalobkyně zaslala žalovanému dne 12. 6. 2017 vyjádření k seznámení ze dne 17. 5. 2017. Obsahem pětistránkového vyjádření je polemika s právními závěry žalovaného, zejména žalobkyně argumentovala tím, že žalovaný neměl stanovit nabývací hodnotu dle § 18, ale dle § 23 zákonného opatření. Vysvětlila, že v posuzované věci šlo o nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu, pro který nelze aplikovat § 18, ale je třeba použít speciální ustanovení vztahující se výlučně k obchodnímu závodu (§ 23 zákonného opatření).
15. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil částečně text výroku platebního výměru správce daně, kdy daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 2 347 800 Kč změnil na daň ve výši 2 388 976 Kč a v ostatním ponechal výrok platební výměru beze změny.

#### E) Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud ověřil, že žalobu podala osoba k tomu oprávněná, po vyčerpání řádných opravných prostředků a žaloba splňuje všechny formální náležitosti. Žalobkyně podala žalobu ve lhůtě dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Je tedy věcně projednatelná.
17. Krajský soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
18. Žalobkyně v podané žalobě uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž závažnou vadou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by musel rozhodnutí žalované dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit.
19. Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi okolnostmi, které uplatnila žalobkyně, a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody ho vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
20. Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s její argumentací uvedenou ve vyjádření k seznámení ze dne 17. 5. 2017 ohledně výlučného použití § 23 zákonného opatření.

21. Krajský soud zjistil, že správce daně vycházel ve svém rozhodnutí při stanovení nabývací hodnoty ze zjištěné ceny v celkové výši 58 712 960 Kč. S tímto postupem žalovaný nesouhlasil, jelikož měl za to, že „*předmětem daně z nabytí nemovitých věcí je vklad části závodu Zemědělského obchodního družstva P. do kapitálové společnosti B. P. s. r. o. Vkládanou část závodu tvoří komplex bioplynové stanice, který se skládá z nemovitých věcí. Nabývací hodnotou by tedy měla být zvláštní cena podle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření*“. O tomto novém právním názoru žalovaný informoval žalobkyni v seznámení ze dne 17. 5. 2017.
22. Žalobkyně na seznámení reagovala vyjádřením ze dne 12. 6. 2017. V něm uvedla, že zákonné opatření je v otázce, jak má být řádně stanovena nabývací hodnota a která z cen je pro určení nabývací hodnoty primární, matoucí a odpověď neposkytuje ani formulář k přiznání daně. Zásadní problémy však shledala zejména u stanovení nabývací hodnoty v případě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu s ohledem na právní úpravu uvedenou v § 23 zákonného opatření. Popsala závěry vyplývající z důvodové zprávy k zákonnému opatření a uvedla, že žalovaný nesprávně použil pro stanovení nabývací hodnoty § 18 a nikoli § 23 zákonného opatření. Měla za to, že „*pokud by zákonodárce vnímal vklad samostatné nemovité věci a vklad obchodního závodu, jehož součástí je nemovitá věc, jako naprosto totožný případ, byl by § 23 zákonného opatření nadbytečný*“. Vyjádření žalobkyně k seznámení ze dne 17. 5. 2017 mělo rozsah pěti stran.
23. Z výše uvedeného dle krajského soudu vyplývá, že žalobkyně své námitky proti závěrům vyjádřeným v seznámení ze dne 17. 5. 2017 formulovala konkrétně, podložila je vlastní úvahou a právní argumentací, vysvětlila, proč shledává důvody pro to, aby správní orgány použily § 23 zákonného opatření a nikoli jeho § 18.
24. Na vyjádření žalobkyně reagoval žalovaný v napadeném rozhodnutí tak, že popsal jeho obsah a jednotlivé námitky na str. 5 napadeného rozhodnutí, argumentaci žalobkyně ustanovením § 23 zákonného opatření však do popisu odvolacích námitek nezahrnul. Ani v dalších částech napadeného rozhodnutí se žalovaný tvrzenými rozpory mezi § 18 a § 23 zákonného opatření nijak nezabýval, toliko velmi podrobně popsal, jak došel k tomu, že v posuzované věci má být nabývací hodnota stanovena podle § 18 zákonného opatření. Takovéto odůvodnění však v posuzované věci není podle krajského soudu dostačující.
25. Podle § 12 odst. 3 zákonného opatření *nabývací hodnotou je zjištěná cena,*  
*a) není-li nabývací hodnotou sjednaná cena nebo srovnávací daňová hodnota, nebo*  
*b) stanoví-li toto zákonné opatření Senátu, že nabývací hodnotou je výlučně zjištěná cena.*  
Zákonné opatření v § 12 odst. 4 stanoví, že *lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena.*
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z § 18 odst. 1 písm. c) bod 2. zákonného opatření, podle kterého *zvláštní cena u obchodních korporací je v případě vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti cena nemovité věci určená pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích.* K tomuto závěru došel mimo jiné na základě shora citovaného § 12 odst. 4 zákonného opatření o výlučnosti zvláštní ceny.
27. Žalobkyně argumentovala § 23 odst. 1 písm. a) bod 4. zákonného opatření, podle kterého *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.*

28. Z výše uvedeného vyplývá, že dvě ustanovení zákonného opatření hovoří o výlučnosti konkrétní ceny pro stanovení nabývací hodnoty, přičemž v § 23 se výlučnost vztahuje přímo na nabytí vlastnického práva k části obchodního závodu. Ze systematiky zákona, odborné literatury či judikatury soudů nevyplývá jasný závěr o tom, jak by měly daňové subjekty při střetu cen pro stanovení nabývací hodnoty postupovat, lze tedy pochopit pochybnosti žalobkyně, která pro přednostní použití § 18 zákonného opatření neshledala opodstatnění. Krajský soud má tedy za to, že pokud žalobkyně rozpořem mezi § 18 a § 23 zákonného opatření rozsáhle argumentovala ve vyjádření k seznámení ze dne 17. 5. 2017, bylo povinností žalovaného, aby žalobkyni ozřejmil, proč aplikoval § 18 a nikoli § 23 zákonného opatření.
29. S žalovaným se lze ztotožnit potud, že nemá povinnost se vypořádat s jakýmkoli argumentem odvolatele, pokud svůj odlišný názor přesvědčivě zdůvodní. Je však dle krajského soudu potřeba, aby se žalovaný vždy vypořádal se základními námitkami uvedenými v odvolání (zde ve vyjádření k seznámení ze dne 17. 5. 2017). To však žalovaný v posuzované věci neučinil. Obsahem vyjádření žalobkyně k seznámení ze dne 17. 5. 2017 byla rozsáhlá argumentace, proč se na stanovení daně v její věci vztahuje § 23 zákonného opatření a v čem spatřuje rozpor s ustanovením § 18 zákonného opatření, které aplikoval žalovaný. Za této situace nelze argumentaci ustanovením § 23 zákonného opatření považovat za marginální, za jednotlivou dílčí skutečnost či za jeden z argumentů toliko doplňující základní argumentaci žalobkyně. Rozpor mezi § 23 a § 18 zákonného opatření byl nosnou námitkou žalobkyně a žalovaný se k ní v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil, ač to bylo jeho povinností.

#### F) Závěr a náklady řízení

30. S ohledem na výše uvedené závěry krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající ve výše popsanych nedostatcích jeho odůvodnění dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. bez nařízení jednání. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
31. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně v celkové výši **15 342 Kč** tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování advokátem, stanovené v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“), jako odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 provedené úkony právní služby (převzetí věci, sepsí žaloby, replika žalobkyně ze dne 14. 1. 2018) dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. 3 100 Kč za jeden úkon, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900 Kč dle § 13 odst. 3 AT, tj. 300 Kč za jeden úkon právní služby. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, náleží mu zvýšení odměny a hotových výdajů o 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2 142 Kč.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. dubna 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.