



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph. D. a JUDr. Bc. Jany Zonkové, ve věci

žalobkyně: **I. Ž.**
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17871/23/5200-10422-709827, ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobní námítky a stanovisko žalovaného

1. Žalobou ze dne 4. 8. 2023 došla soudu dne 4. 8. 2023 domáhala se žalobkyně, aby soud vydal rozhodnutí, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17871/23/5200-10422-709827 a dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj, Územním pracovištěm v Bruntále (dále jen „správce daně“) č.j. 3647301/21/3205-50521-801714 ze dne 1. 10. 2021 a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

2. Žalobu odůvodnila po skutkové stránce tím, že její otec vytvořil a provozoval obchodní závod jako zemědělský podnikatel. Otec zemřel 30. 4. 2017, jako své dědice povolal žalobkyni a její sestru, kdy žalobkyni odkázal podíl 45 % na obchodním závodě, sestře podíl 55 %. Rozhodnutí Okresního soudu v Bruntále č.j. 22 D 483/2017 – 425 ze dne 3. 4. 2018 ve věci pozůstalosti nabylo právní moci 16. 4. 2018, v tentýž den žalobkyně a její sestra uzavřely jako prodávající kupní smlouvu s kupujícími: Arcibiskupství Olomoucké, kterou prodaly obchodní závod za smluvní cenu 377 762 483 Kč, z čehož na sestru připadla částka 207 769 366 Kč a na žalobkyni částka 169 993 117 Kč odpovídající podílu 45% na obchodním závodě. Žalobkyně dále v žalobě popsala, jakým způsobem byla vyměřena daň z příjmu fyzických osob včetně procesní stránky.
3. Po právní stránce žalobkyně nesouhlasila se závěry správních orgánů, kdy svou argumentaci podrobně rozepsala v obsáhlé žalobě. Základním důvodem nesouhlasu žalobkyně s rozhodnutím správních orgánů byl fakt, že správní orgány dle jejího názoru nesprávně posoudily faktický den nabytí dědictví žalobkyní, kdy žalobkyně má zato, že dědici ke dni smrti zůstavitele vzniká pouze právo na dědictví, avšak dědictví samotné dědic nabývá fakticky dnem právní moci rozhodnutí, kterým soud potvrzuje nabytí dědictví v rámci dědického řízení. Argumentovala institutem tzv. ležící pozůstalosti. Dále nesouhlasila se způsobem stanovení hodnoty obchodního závodu pro účely stanovení daně z příjmu, neboť podle žalobkyně měl být aplikován § 24 odst. 4 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOM“), dle kterého je hodnota obchodního závodu cena sjednaná při prodeji obchodního závodu. Namítala rovněž, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť závěry žalovaného nejsou řádně odůvodněny a nemají oporu v zákoně ani odborné literatuře a judikatuře.
4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, což vyjádřil podáním došlým soudu dne 22. 9. 2023, navrhoval zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Popsal v podrobnostech řízení, které probíhalo před správními orgány, včetně rozhodnutí, která byla přijata. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém se vypořádal s námitkami žalobkyně. Zdůraznil, že dědic nabývá dědictví zpětně ke dni smrti zůstavitele, rozhodnutí o nabytí dědictví je deklaratorní. Hodnota obchodního závodu nemohla být v tomto případě určena podle § 24 odst. 4 ZOM, neboť tento způsob je výslovně určen pro ocenění majetku při prodeji obchodního závodu, nikoli pro určení výdaje podle § 10 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zopakoval, že podle jeho názoru správně postupoval dle § 24 odst. 1 ZOM z důvodů uvedených zde i v napadeném rozhodnutí. S odkazem na judikaturu rovněž odmítl, že by jeho rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť je z jeho rozhodnutí zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vyšel, jakými úvahami se řídil a proč nepovažoval odvolací námitky žalovaného za důvodné.

Zjištění soudu ze správních spisů

5. *Usnesením Okresního soudu v Bruntále č.j. 22 D 483/2017 – 425 ze dne 3. 4. 2018* bylo rozhodnuto ve věci řízení o pozůstalosti po A. V. zemřelému dne 30. 4. 2017, tak že J. R. nabyla podíl na Obchodním závodě ve výši 55% a žalobkyně nabyla podíl na Obchodním závodě ve výši 45%. Obě byly zůstavitelovými dcerami a závětními dědičkami. Usnesení nabylo právní moci dne 16. 4. 2018.
6. *Ze znaleckého posudku č. 3271-17/2017, zpracovaného IDEAPROJEKT spol. s r.o. - Ing. M. B. a Mgr. P. P. ze dne 9. 11. 2017 ve znění dodatku č. 1 ze dne 20. 3. 2018* soud zjistil, že tento byl

zpracován pro stanovení hodnoty obchodního závodu, a to k rozhodnému datu úmrtí pana A. V. - zůstavitele, tj. k 30.4.2017. Byla určena hodnota obchodního závodu pomocí substanční metody na částku ve výši 211 420 000 Kč a pomocí metody volných diskontovaných peněžních toků na částku ve výši 105 784 000 Kč.

7. *Smlouvou o koupi obchodního závodu ze dne 16. 4. 2018* žalobkyně a J. R. jako prodávající převedly vlastnické právo k obchodnímu závodu na kupujícího – Arcibiskupství olomoucké, za dohodnutou kupní cenu celkem ve výši 377 762 483 Kč, z toho žalobkyni připadá částka ve výši 169 993 117 Kč. Smlouva dle bodu 14.2. nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu smluvními stranami, tj. dne 16. 4. 2018.
8. Žalobkyně jako daňový subjekt podala *dne 4. 6. 2019 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018*, na základě kterého byla platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj Územní pracoviště v Bruntále č.j. 2829552/19/3205-50521-801714 ze dne 3. 7. 2019 vyměřena daň ve výši 18 466 635 Kč.
9. Žalobkyně jako daňový subjekt, podala *dne 27. 3. 2021 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018*, kdy v doprovodném podání namítala nesprávnost původně vyčíslené daně, kdy se nesprávně vycházelo z ceny určené znalcem ke dni úmrtí, nikoliv z ceny sjednané dle § 24 odst. 4 ZOM, ke dni ukončení řízení, kdy mohla žalobkyně skutečně s obchodním závodem (podílem na něm) nakládat.
10. *Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj Územní pracoviště v Bruntále č.j. 3647301/21/3205-50521-801714 ze dne 1. 10. 2021* na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2018, byla doměřena daň, daňová ztráta i daňový bonus ve výši 0 Kč, s tím, že poslední známá daň činila 18 466 635 Kč. Správce daně se v odůvodnění na straně 4 a 5 vypořádal s námitkou žalobkyně ohledně data nabytí dědictví, uzavřel a odůvodnil, že v dané věci je rozhodné datum smrti zůstavitele, toto datum je rozhodné i pro postup dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
11. Rozhodnutí bylo napadeno odvoláním žalobkyně, o kterém bylo rozhodnuto *rozhodnutím o odvolání Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 617101/22/3205-50521-801717 ze dne 21. 2. 2022* tak, že napadené rozhodnutí bylo částečně změněno, tak, že doměřená daň byla vyčíslena na – 121 035 Kč, tj. ve výsledku částkou ve výši 18 345 600 Kč (kdy bylo zohledněny „osvobozené příjmy“ – viz. strana 6 až 8 rozhodnutí), ve zbytku bylo odvolání zamítnuto. Správce daně se v odůvodnění na straně 9 a 12 vypořádal s námitkou žalobkyně ohledně data nabytí dědictví, uzavřel a odůvodnil, že v dané věci je rozhodné datum smrti zůstavitele, toto datum je rozhodné i pro postup dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
12. *Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství č. j. 17871/23/5200-10422-709827 ze dne 24. 5. 2023, které nabylo právní moci dne 5. 6. 2023*, bylo rozhodováno o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č.j. 617101/22/3205-51521-801714 ze dne 21. 2. 2022. Napadený platební výměr byl změněn tak, že byla doměřena daň ve výši - 7 253 350 Kč, daňová ztráta 0 Kč, daňový bonus podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 0 Kč; následně bylo přepočteno s odkazem na jednotlivé zde vyčíslené položky, že daň po uplatnění zápočtu činí 11 213 280 Kč. V rozhodnutí se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně. První se týkala dne nabytí dědictví, kdy žalobkyně namítala, že z daňového pohledu v návaznosti na ustanovení § 239a daňového řádu dochází k převodu majetku na dědice až v okamžiku rozhodnutí soudu o pozůstalosti a tento den je rozhodným dnem nabytí pro daňové účely; v daném případě tak byl majetek nabyt až dne 16. 4. 2018,

ke kterému má být provedeno ocenění. S touto námitkou se žalovaný vypořádal podrobně v bodech 38 až 43 rozhodnutí. Druhou odvolací námitkou byla námitka týkající se určení ceny nabytého majetku podle ZOM, kdy odvolatel namítá, že byla nesprávně určená nabývací cena výdaje dle ustanovení § 10 odst. 5 FDP, kdy nebylo postupováno v souladu s ustanovením § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku, protože výdajem v daném případě měla být cena sjednána při prodeji obchodního závodu. S touto námitkou se žalovaný vypořádal podrobně v bodech 44 až 59 rozhodnutí. Rozhodnutí bylo doručeno žalobkyni do DS jejího zástupce pro řízení dne 5. 6. 2023.

Posouzení soudem

13. Soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobkyni, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, tedy ke dni 24. 5. 2023 (ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci soud rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., kdy oba účastníci s tímto postupem soudu souhlasili.
14. Soud se zabýval nejprve žalobním bodem týkajícím se tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Pokud by soud jeho nepřezkoumatelnost shledal, vedlo by to k jeho kasaci. Bylo-li by navíc napadené rozhodnutí vskutku nepřezkoumatelné, nebylo by je ani možno podrobit přezkumu optikou námitek „meritorní“ povahy. Žalobkyně v této věci namítá obecně nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť závěry žalovaného nejsou řádně odůvodněny a nemají oporu v zákoně ani odborné literatuře a judikatuře.
15. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003–75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006–36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak vzniká zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017–38).
16. Soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí neshledal. Lze konstatovat, že námitky žalobkyně uplatněné v tomto řízení jsou v zásadě totožné s její argumentací, kterou uplatňovala i v předcházejícím řízení podáními adresovanými správním orgánům. Rozhodnutí žalovaného je srozumitelné, vnitřně strukturované a ve sporných otázkách dostatečně a přiléhavě odůvodněné. Žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námitky, které žalobkyně ve správním řízení vznesla.
17. Ve shodě s žalovaným soud uvádí, že podstatou této věci je rozdílný náhled účastníků na výši uznatelného výdaje k příjmům podle § 10 odst. 1 písm. b) ZDP. Podle § 10 odst. 5 ZDP je u příjmů podle odstavce 1 písm. b) výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl,

a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku 1a) ke dni nabytí.

18. Otázkou dne nabytí „věci“ – obchodního závodu se žalovaný zabýval podrobně a podle názoru soudu správně v bodech 38 až 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí, za použití příslušných ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů. Soud se s jeho závěry ztotožňuje a odkazuje na ně.
19. Pro úplnost soud shrnuje, že žalobkyně nabyla podíl na obchodním závodu dnem úmrtí zůstavitele, když ze závěti nevyplývala žádná odkládací podmínka. Rozhodnutí soudu ve věci pozůstalosti je rozhodnutím deklaratorním, s účinky nabytí dědictví zpětně ke dni smrti zůstavitele. Argumentace žalobkyně v žalobě na tom nemůže nic změnit, neboť se opírá jen o komentářovou literaturu, z níž navíc účelově vytrhává pouze části, případně o judikaturu, vztahující se ovšem k jiné otázce a jiné právní úpravě (rozsudek Nejvyššího správního soudu – dále jen „NSS“ ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 Afs 88/2010-51, který řešil situaci podle dříve platného zákona o správě daní a poplatků, otázku, zda je možno vydat platební výměr na daň někomu z dědiců, pokud není dosud rozhodnuto o dědictví). Pokud jde o použitelnost § 239a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k tomu se již příležitostně vyjádřil žalovaný v bodě 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí a žalobkyně v žalobě pouze opakovala svou námitku, aniž by reagovala na argumentaci žalovaného. *V tomto ohledu lze připomenout, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128).*
20. Pokud jde o právní závěry vyjádřené v rozsudku NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, který žalobkyně citovala v žalobě, soud uvádí, že na rozdíl od žalobkyně neshledává v předmětné zákonné úpravě žádné nejasnosti či nesrovnalosti, které by měly jít k tíži státu a nikoli daňového poplatníka. Pokud žalobkyně argumentovala v žalobě dalšími skutečnostmi (např. tím, že žalobkyně do dne právní moci rozhodnutí o pozůstalosti nemohla nakládat s obchodním závodem jako s vlastním majetkem, nebo tím, že jej nezařadila do svého obchodního majetku), pak tyto nejsou pro určení dne nabytí majetku významné.
21. Otázkou způsobu ocenění obchodního závodu při jeho nabytí, pro účely výdajů podle § 10 odst. 5 ZDP, se žalovaný zabýval podrobně a podle názoru soudu správně v bodech 44 až 59 odůvodnění napadeného rozhodnutí, za použití ZDP a ZOM, s přihlédnutím k prováděcí vyhlášce (č. 441/2013 Sb.). Soud se s jeho závěry ztotožňuje a odkazuje na ně. Stručně řečeno, obchodní závod se ocení podle § 24 odst. 1 ZOM, neboť vyhláška nestanoví použití způsobu uvedeného v odst. 2 a 3 tohoto ustanovení. Zároveň v daném případě nebylo možno použít § 24 odst. 4 ZOM, neboť podle něj se postupuje u ocenění prodeje obchodního závodu, kdežto v daném případě se jednalo o ocenění závodu při jeho nabytí, pro účely výše výdajů. Pokud žalobkyně i zde argumentovala dnem nabytí 16. 4. 2018, soud odkazuje shora uvedené. Pokud jde o použitelnost § 24 odst. 4 ZOM pro tento případ, k tomu se již příležitostně vyjádřil žalovaný v bodech 53 až 57 odůvodnění napadeného rozhodnutí a žalobkyně v žalobě pouze opakovala svou námitku, aniž by reagovala na argumentaci žalovaného.

22. Další úvahy žalobkyně v žalobě jsou bez významu. Úvaha žalobkyně, že by smlouva mohla být sjednána se zpětnou účinností ke dni smrti zůstavitele je vyvrácena tím, že z obsahu správních spisů vyplývá, že smlouva o koupi obchodního závodu byla uzavřena s účinností ke dni 16. 4. 2018. Předmětem prodeje byl obchodní závod (nikoli jednotlivé části majetku, které by žalobkyně mohla danit odlišně).

Závěr a náhrada nákladů řízení

23. Jak vyplývá ze shora uvedeného, závěry správních orgánů se opírají o zákonné důvody a jsou správné. Žalobní námitky soud neshledal důvodné, a proto žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, jak uvedeno ve výroku ad. I tohoto rozhodnutí.
24. Výrok ad. II tohoto rozhodnutí je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. a skutečností, že procesně zcela úspěšnému žalovanému, kterému náleží právo na náhradu nákladů řízení, nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady dle obsahu spisu nevznikly. Žalobkyně byla ve věci zcela procesně neúspěšná. Proto soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 16. ledna 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu