



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudkyň Jiřiny Chmelové a Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **J. R.**, zastoupena JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17154/23/5200-10422-709827, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 8. 2024, č. j. 22 Af 27/2023 - 41,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka zdanění příjmu žalobkyně z prodeje obchodního závodu, který spolu se svou sestrou I. Ž. nabyla jako dědictví ze závěti po otci A. V., zemřelém dne 30. 4. 2017. Žalobkyně nabyla podíl na obchodním závodu ve výši 55 %, její sestra ve výši 45 %. Obchodní závod sestry prodaly za sjednanou cenu 377 762 483 Kč dne 16. 4. 2018, kdy nabylo právní moci usnesení Okresního soudu v Bruntále ze dne 3. 4. 2018, č. j. 22 D 483/2017 - 425, ve věci pozůstalosti. Žalobkyně podala nejprve v roce 2019 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018, v němž uvedla dílčí základ daně podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 150 153 346 Kč, přičemž daň jí byla vyměřena v souladu s daňovým

tvrzením. V roce 2021 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2018, v němž uvedla dílčí základ daně podle § 10 zákona o daních z příjmů 0 Kč s odůvodněním, že právně relevantním dnem nabytí dědictví je den 16. 4. 2018. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil výzvou ze dne 5. 8. 2021, č. j. 3176642/21/3205-50521-810242, postup k odstranění pochybností. Jako pochybnost specifikoval otázku, zda právně relevantním datem nabytí dědictví žalobkyně je den 16. 4. 2018, tj. den nabytí právní moci rozhodnutí o pozůstalosti. Dne 1. 10. 2021 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2018, č. j. 3648770/21/3205-50521-810242. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, kterému bylo částečně vyhověno rozhodnutím správce daně ze dne 21. 2. 2022, č. j. 618278/22/3205-51521-806381. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17154/23/5200-10422-709827 (dále „rozhodnutí žalovaného“), jímž změnil rozhodnutí správce daně ze dne 21. 2. 2022, č. j. 618278/22/3205-51521-806381, a to tak, že změnil výrok dodatečného platebního výměru ve výši a výpočtu doměřené daně.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem uvedeným v záhlaví zamítl. Krajský soud se ztotožnil se způsobem, jakým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, jež plynuly žalobkyni z prodeje obchodního závodu. Ve shodě se žalovaným považoval krajský soud za daňově uznatelný výdaj k příjmům žalobkyně ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů cenu, kterou byl obchodní závod oceněn ke dni smrti zůstavitele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o oceňování majetku“). K námitce žalobkyně, že obchodní závod nabyla ke dni právní moci rozhodnutí soudu ve věci pozůstalosti, uvedl, že za „den nabytí“ podílu na obchodním závodu je ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů za použití zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), nutno považovat den úmrtí zůstavitele. Doplnil, že rozhodnutí soudu ve věci pozůstalosti je rozhodnutím deklaratorním, s účinky nabytí dědictví zpětně ke dni smrti zůstavitele. Dle krajského soudu měl být obchodní závod oceněn podle § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku. Ustanovení § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku nebylo možno použít, neboť se podle něj postupuje u ocenění prodeje obchodního závodu, nikoli u ocenění závodu při jeho nabytí pro účely výše výdajů.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků

[3] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností, ve které navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Uvádí, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný z důvodu, že se krajský soud dostatečně nezabýval žalobními námitkami. Závěr, že dnem nabytí obchodního závodu je den úmrtí zůstavitele (30. 4. 2017), je v rozporu se zákonem, odbornou literaturou a judikaturou. Za tento den má být na základě aplikace § 239a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), považován den právní moci rozhodnutí o pozůstalosti, tj. den 16. 4. 2018. Za faktický den nabytí obchodního závodu je třeba považovat den právní moci rozhodnutí o pozůstalosti také z toho důvodu, že stěžovatelka fakticky nemohla do dne právní moci rozhodnutí soudu o pozůstalosti s obchodním závodem volně nakládat a disponovat jako s vlastním majetkem,

pokračování

a dále z důvodu, že stěžovatelka obchodní závod nikdy nezařadila do svého obchodního majetku a ani ho daňově neprovozovala. Jelikož stěžovatelka prodala obchodní závod ke dni nabytí právní moci rozhodnutí o pozůstalosti za sjednanou cenu, měl být obchodní závod oceněn způsobem stanoveným v § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku. Výdajem ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů měla být cena obchodního závodu sjednaná při prodeji dne 16. 4. 2018. Žalovaný i krajský soud pominuli znění důvodové zprávy k § 24 zákona o oceňování majetku. Závěr krajského soudu o neexistenci sjednané ceny ke dni úmrtí zůstavitele je nesprávný, neboť tato cena *de facto* mohla být sjednána se zpětnou účinností ke dni úmrtí zůstavitele. Krajský soud měl při stanovení způsobu ocenění majetku zohlednit skutečnost, že kupující sám vyhodnocoval výši kupní ceny závodu, pravděpodobně rovněž na podkladě příslušných odborných vyjádření, a to již dlouhou dobu před uzavřením smlouvy o koupi obchodního závodu ze dne 16. 4. 2018, a dále, že rozdíl mezi cenou zjištěnou a cenou sjednanou je dán hodnotou dobré pověsti závodu, nikoli meziročním nárůstem hodnoty závodu. I pokud by dnem nabytí závodu byl den úmrtí zůstavitele, měla by být objektivní hodnota závodu stanovena postupem podle § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku. Krajský soud ignoroval argumentaci stěžovatelky, že mohla zdanit příjem z prodeje obchodního závodu jako příjem z prodeje jednotlivých částí majetku, nikoli jako tzv. ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. V takovém případě by byl příjem z prodeje ve většinové části zcela osvobozen od daně z příjmů ve smyslu § 4 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdanění provedené daňovými orgány je v rozporu se základním principem daňové spravedlnosti. Finanční orgány ani krajský soud se nezabývaly alternativním hodnocením daňově významných skutečností.

[4] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl. Rozsudek krajského soudu považuje za přezkoumatelný. Setrvává na své dosavadní argumentaci, že stěžovatelka nabyla podíl na obchodním závodu dnem úmrtí zůstavitele. Úprava v § 239a odst. 1 daňového řádu není na projednávanou věc přílehlavá. Pro okamžik nabytí dědictví jsou rozhodné právní předpisy soukromého práva, rozhodnutí o potvrzení dědictví má deklaratorní povahu s účinky *ex tunc*. Nejedná se o případ mezery v zákoně ani o případ dvou rovnocenných výkladů. Není rozhodující, kdy začala stěžovatelka s obchodním závodem nakládat ani zda jej provozovala. Účelem ocenění dle § 24 odst. 4 zákona o ocenění majetku je prodej obchodního závodu. V daném případě je účelem ocenění obchodního závodu ke dni bezúplatného nabytí (dědění), nikoliv ocenění obchodního závodu při jeho prodeji. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že by si ujednala zpětnou účinnost ceny za obchodní závod, smlouva o koupi závodu byla uzavřena s účinností ke dni 16. 4. 2018.

[5] V podané replice stěžovatelka setrvává na své dosavadní argumentaci a závěrech z ní vyplývajících. K výkladu § 239a daňového řádu doplňuje, že pokud daňový řád v případě přechodu daňových povinností výslovně předpokládá, že se má na zůstavitele hledět, jako by žil až do skončení daňového řízení, je namístě takto přistupovat i k posuzování daňových povinností v případě nabytí majetku zůstavitele. Jestliže daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice právní mocí rozhodnutí soudu o pozůstalosti, má být majetek oceněn ke dni právní moci tohoto rozhodnutí. V důsledku závěrů žalovaného vzniká daňově nelogická situace, že ačkoliv v době smrti zůstavitele dědic nemůže disponovat majetkem, měl by z něj platit daň. Pokud pro účely stanovení výše příjmů žalovaný vychází z ceny sjednané, musí tak učinit i pro účely stanovení nabývací ceny (nákladu). Žalovaný i krajský soud aplikovali nepřiměřeně formalistický výklad daňových předpisů. Mělo být aplikováno

ustanovení nejbližší (§ 239a daňového řádu) a nejmírnější (tj. vyhodnotit jako daňově relevantní náklad cenu sjednanou při prodeji obchodního závodu).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve ověřil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná.

[7] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud se předně zabýval touto námitkou, neboť jen přezkoumatelný rozsudek lze dále podrobit věcnému přezkumu. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje na judikaturu zabývající se otázkou, jaké vady naplňují kasační důvod nepřezkoumatelnosti rozsudku soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107; ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76; usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS; dále rozsudky NSS ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009 - 46; ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53; ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018 - 23; či ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24). Z citované judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost může být způsobena buď nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, nebo nesrozumitelností. Nepřezkoumatelnost naopak nepředstavuje, pokud soud prezentuje názor, který se odlišuje od názoru účastníka řízení a který je přesvědčivě zdůvodněn tak, že zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výrokům rozhodnutí (např. rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 - 161). Nepřezkoumatelnost rovněž není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak podrobně měl být napadený rozsudek odůvodněn. Nepřezkoumatelnost je nutno vyhradit výjimečným situacím a vykládat v jejím skutečném smyslu, tedy jako objektivní nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí zejména pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[8] Nejvyšší správní soud podotýká, že reakce soudu na konkrétní žalobní námitky je, co do širě odůvodnění, spjata s otázkou hledání míry. Povinnost soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každé tvrzení. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní žalobní námitky (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72), což připouští i Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2009, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Institut nepřezkoumatelnosti není přípustné libovolně rozšiřovat a vztahovat jej na situace, kdy se soud podstatou žalobní námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty uplatněné námitky, popř. se dopustí dílčího nedostatku odůvodnění.

[9] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je poměrně strohé, přesto však dospěl k závěru, že z pohledu

pokračování

přezkoumatelnosti ob stojí. Krajský soud srozumitelným způsobem reagoval na všechny žalobní body i stěžejní části žalobní argumentace stěžovatelky. Byť krajský soud neodpověděl explicitně na každé dílčí žalobní tvrzení, z odůvodnění napadeného rozsudku jako celku je zřejmé, proč krajský soud námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*).

[10] Na rozdíl od stěžovatelky Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud pominul její argumentaci k aplikaci § 239a odst. 1 daňového řádu. K uvedené námitce se krajský soud vyjádřil v bodě 6 napadeného rozsudku, v rámci něhož odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožnil. Krajský soud není povinen argumentaci žalovaného rozvádět, považuje-li ji za dostatečnou i ve vztahu k námitce uplatňované v žalobě.

[11] Stejně tak není pochybením krajského soudu, nevypořádal-li se s žalobní argumentací týkající se znění důvodové zprávy zákona o oceňování majetku. Krajský soud vyložil v bodě 7 rozsudku stručně, ale přezkoumatelně podmínky aplikace jednotlivých ustanovení § 24 zákona o oceňování majetku. Z provedeného posouzení vyplývá, že krajský soud neměl pochyb o výkladu a aplikaci daných ustanovení, a neměl tedy důvod podrobněji rozvádět svou argumentaci z pohledu dílčích žalobních tvrzení k důvodové zprávě k zákonu o oceňování majetku. Zákonností provedeného výkladu se bude soud zabývat v rámci věcného přezkumu, nelze však konstatovat, že by chybějící argumentace k danému žalobnímu tvrzení zakládala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[12] Vadu nepřezkoumatelnosti neshledává Nejvyšší správní soud ani v tom, že se krajský soud blíže nevěnoval hypotetickým úvahám stěžovatelky (úvahy o tom, že cena za prodej obchodního závodu mohla být sjednána se zpětnou účinností ke dni smrti zůstavitele, a dále o tom, že stěžovatelka mohla danit příjem z prodeje obchodního závodu jako příjem z prodeje jednotlivých částí majetku, nikoliv jako tzv. ostatní příjem). Kasační soud vycházel zcela v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového stavu, který byl dán v době rozhodnutí žalovaného. Úvahy stěžovatelky o alternativních variantách skutkového stavu nemohou mít vliv na zákonost závěrů učiněných žalovaným, potažmo krajským soudem.

[13] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k žalobní námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Závěr, že se v dané věci o nepřezkoumatelnost nejedná, však učinil implicitně tím, že se vypořádal s věcnými námitkami týkajícími se důvodů napadeného rozhodnutí. Z bodů 6 a 7 odůvodnění napadeného rozsudku je jednoznačně seznatelné, že krajský soud považoval rozhodnutí žalovaného za dostatečně srozumitelné a podrobné, přičemž sám se s právním názorem žalovaného zcela ztotožnil a odkazem je převzal i do svých úvah. Jak již bylo výše zmíněno, nepřezkoumatelnost rozhodnutí je objektivní překážkou, která soudu znemožňuje jeho věcný přezkum. Jestliže tedy krajský soud dané žalobní námitky vypořádal, shledal také, že napadené rozhodnutí je v tomto ohledu meritorního přezkumu způsobilé (obdobně rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2021, č. j. 3 As 279/2019 - 33). Ani tato námitka proto není důvodná.

[14] Jelikož soud shledal rozsudek krajského soudu přezkoumatelným, přistoupil k jeho věcnému přezkumu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích rozsahu a uplatněných důvodů kasační stížnosti. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů definuje tzv. ostatní příjmy, tedy jiné příjmy než příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku či příjmy z nájmu. Jedná se o příjmy, při nichž dochází ke zvětšení majetku, pokud však nejde o příjmy podle § 6 - § 9 zákona o daních z příjmů. Dle § 10 odst. 1 písm. b) mezi tyto příjmy patří i *příjmy z úplatného převodu 1. nemovitě věci, 2. cenného papíru a 3. jiné věci*. Dle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je daňově uznatelným výdajem k výše uvedeným příjmům *cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí*.

[16] Dle § 1479 občanského zákoníku smrtí zůstavitele vzniká dědické právo.

[17] Dle § 1670 občanského zákoníku *nabytí dědictví potvrzuje soud*.

[18] Dle § 185 odst. 1 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních soud potvrzuje nabytí dědictví v rozhodnutí o dědictví s účinností ke dni vzniku dědického práva.

[19] Ve světle výše citovaných soukromoprávních ustanovení lze shrnout, že rozhodnutí soudu o potvrzení nabytí dědictví je deklaratorním rozhodnutím s účinky *ex tunc*, v důsledku čehož k nabytí dědictví dochází ke dni vzniku dědického práva, tj. ke dni smrti zůstavitele. Uvedený závěr není mezi stranami sporný. Stěžovatelka však namítá, že pro účely stanovení jejích daňově uznatelných výdajů by měl být den nabytí jejího podílu na obchodním závodu určen na základě analogického použití § 239a odst. 1 daňového řádu, dle kterého platí, že *[p]ro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti*.

[20] Nejvyšší správní soud námitce stěžovatelky nepřisvědčuje. Již ze samotného systematického výkladu tohoto ustanovení plyne, že citovaná úprava se týká přechodu daňové povinnosti daňového subjektu (srov. znění předcházejícího ustanovení § 239 daňového řádu, jenž definuje přechod daňové povinnosti jako přechod práv a povinností daňového subjektu, a navazujících ustanovení § 239a daňového řádu, týkajících se daňové povinnosti zůstavitele a § 239b daňového řádu, dle kterého daňovou povinnost zůstavitele plní osoba spravující pozůstalost).

[21] Zařazení ustanovení § 239a do daňového řádu je reakcí na úpravu dědění v občanském zákoníku, účinném od 1. 1. 2014. Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, uvádí, že *„[p]odle ustanovení § 1479 nového občanského zákoníku vzniká dědické právo [...] již smrtí zůstavitele, přičemž nabytí dědictví musí být podle § 1670, resp. § 1690 nového občanského zákoníku deklaratorně potvrzeno soudem [...]*. Tato konstrukce se tak neliší od úpravy dědického práva ve stávajícím občanském zákoníku. Práva a povinnosti zůstavitele vzniklé do dne jeho smrti tak přecházejí již smrtí zůstavitele na dědice, zatímco práva a povinnosti, které vznikají v souvislosti s pozůstalostí v období mezi smrtí zůstavitele a dnem právní moci rozhodnutí soudu o dědictví, již vznikají přímo (potenciálnímu) dědici. Tato

pokračování

konstrukce se v oblasti správy daní jeví jako komplikovaná, neboť je účelnější spojit okamžik přechodu daňových povinností zůstavitele na dědice až s okamžikem, kdy je totožnost oprávněného dědice na jisto postavena a tento je také schopen se uplatnění svých daňových práv a plnění svých daňových povinností reálně ujmout. Současně je vhodné posuzovat daňové povinnosti zůstavitele až do potvrzení nabytí dědictví odděleně od vlastních daňových povinností dědice vzniklých v období mezi smrtí zůstavitele a potvrzením nabytí dědictví. [...] Ve správě daní se proto navrhuje zvolit odlišné řešení, podle něhož daňová povinnost, která zůstaviteli vznikla do dne jeho smrti, nepřechází na dědice smrtí zůstavitele, ale až pravomocným rozhodnutím soudu o dědictví. Totéž by pak mělo platit i o daňové povinnosti vzniklé na účet pozůstalosti v období mezi smrtí zůstavitele a potvrzením nabytí dědictví.“ Je tedy zjevné, že institut tzv. ležící pozůstalosti byl v daňovém řádu zakotven toliko za účelem správy daňové povinnosti zůstavitele, nikoli daňové povinnosti jeho dědiců (tomu odpovídá i výklad citovaných ustanovení uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2025, č. j. 3 Afs 12/2025 - 25).

[22] Jinými slovy, v této věci nejde o přechod daňových povinností zůstavitele na dědice, ale jedná se o určení výše daňově uznatelného výdaje dědice k příjmu, ke kterému došlo prodejem zděděného obchodního závodu. Je třeba zdůraznit, že jde o příjem dědice a daňovou povinnost dědice. Nejedná se tak o přechod daňové povinnosti zůstavitele vzniklé na účet pozůstalosti v období mezi smrtí zůstavitele a potvrzením nabytí dědictví, ani o přechod daňové povinnosti zůstavitele vzniklé do dne smrti zůstavitele. Den nabytí věci podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů měl být tedy v projednávané věci určen podle soukromoprávních ustanovení. Uplatnění soukromoprávních institutů při interpretaci veřejnoprávních předpisů není v judikatuře kasačního soudu nic nového; naopak se jedná o dlouhodobě uznávanou praxi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 22. 8. 2007, č. j. 2 As 88/2006 - 56, č. 1392/2007 Sb. NSS, a ze dne 4. 5. 2011, č. j. 3 Ads 13/2011 - 75). Ve světle výše uvedeného soud uzavírá, že právní úprava § 239a daňového řádu se vztahuje výlučně na daňové povinnosti zůstavitele a upravuje pravidla pro jejich výkon do doby rozhodnutí soudu ve věci pozůstalosti. Nejedná se o ustanovení, které by mohlo být aplikováno za účelem určení dne nabytí dědictví.

[23] Stěžovatelka na podporu své argumentace k určení dne nabytí dědictví odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2011, č. j. 5 Afs 88/2010 - 51. Citovaný rozsudek se však týká odlišné otázky, než která je předmětem sporu v projednávané věci, a to právě daňové povinnosti zůstavitele, resp. výkonu jeho daňových práv a povinností v době před rozhodnutím soudu o dědictví. Jakkoli lze se závěry uvedeného rozsudku souhlasit, nelze je aplikovat v otázce daňové povinnosti dědice zůstavitele. Stejně tak nemůže citovaný rozsudek sloužit jako výkladové vodítko k ustanovení § 239a daňového řádu, neboť v době vydání tohoto rozsudku ještě nebylo ustanovení § 239a součástí daňového řádu.

[24] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že za faktický den nabytí obchodního závodu je třeba považovat den právní moci rozhodnutí o pozůstalosti také z toho důvodu, že fakticky nemohla do dne právní moci rozhodnutí soudu o pozůstalosti s obchodním závodem volně nakládat a disponovat jako s vlastním majetkem. Namítá, že obchodní závod rovněž nikdy nezařadila do svého obchodního majetku a ani ho nikdy fakticky daňově neprovozovala. Nejvyšší správní soud považuje uvedenou kasační námitku za nedůvodnou. Uvedené skutečnosti nejsou právně relevantní pro určení dne nabytí dědictví, zákonodárce je jakkoli

neučinil součástí rozsahu právní úpravy nabývání dědictví. Subjektivní přesvědčení stěžovatelky o tom, že by bylo logické a spravedlivé, aby dané skutečnosti byly rozhodné při určování dne nabytí dědictví, je irelevantní, neboť zákon nedává daňovým orgánům ani soudu žádnou možnost uplatnění takového „materiálního korektivu“ v otázce účinků nabytí dědictví.

[25] V této věci není možné použít *analogii legis*, jak požaduje stěžovatelka. Ustanovení § 239a daňového řádu není ani ustanovením zákona o daních z příjmů, ani povahou a účelem nejbližší ustanovení. Účelem právní fikce stanovené v § 239a daňového řádu je zamezit praktickým potížím spojeným s tzv. ležící pozůstalostí. Tento účel se míjí s předmětem sporu v projednávané věci. Nejvyšší správní soud navíc poukazuje na to, že stěžovatelka se dožaduje analogického použití právní fikce (§ 239a daňového řádu stanoví právní fikci „prodlouženého života zůstavitele“). I vzhledem k tomu, že u právní fikce se „finguje“ právní skutečnost, která ve skutečnosti nenastala, měla by být nástrojem toliko výjimečným (možnost jejího využití by měla být vykládána restriktivně). Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za důvodnou námitku, že na případ stěžovatelky měla být použita právní fikce stanovená v § 239a daňového řádu.

[26] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal právní úpravu určení dne nabytí dědictví jakkoli nejasnou, nesrozumitelnou, nepřesnou ani víceznačnou, nezabýval se blíže kasačními námitkami týkajícími se povinnosti aplikace zásady *in dubio pro mitius*. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je daná právní úprava jednoznačná a nevzbuzuje pochybnosti o svém obsahu (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 As 73/2011 - 316); v daném případě neexistují dva rovnocenné výklady, z nichž by měl být upřednostněn ten, který méně zasahuje do práv jednotlivce.

[27] V druhém okruhu kasačních námitek stěžovatelka namítá, že obchodní závod měl být pro účely stanovení výdajů ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů oceněn způsobem stanoveným v § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku.

[28] Dle § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku platí: *Jestliže je při prodeji závodu sjednaná cena vyšší než cena podle odstavce 1 nebo 2, ocení se závod cenou sjednanou. Rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou zjištěnou se považuje za cenu dobré pověsti závodu.*

[29] Žalovaný dospěl k závěru, že obchodní závod by měl být pro účely stanovení daňově uznatelných výdajů stěžovatelky oceněn způsobem stanoveným v § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku, dle kterého se obchodní závod oceňuje *součtem cen jednotlivých druhů majetků určených podle tohoto zákona sníženým o ceny dluhů*. Tomuto způsobu odpovídá ocenění obchodního závodu provedené substanční metodou znalcem Miroslavem Bešíkem ve znaleckém posudku ze dne 9. 11. 2017, č. 3271-17/2017, ve znění Dodatku č. 1 ze dne 20. 3. 2018, podle stavu ke dni 30. 4. 2017. Na základě této metody dospěl znalec k výsledné hodnotě majetku ve výši 220 893 000 Kč, od níž byla odečtena hodnota cizích zdrojů, časového rozlišení a latentních závazků ve výši 9 473 000 Kč. Žalovaný tak za výdaj odpovídající § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů považoval částku ve výši 211 420 000 Kč.

pokračování

[30] Stěžovatelka je však toho názoru, že obchodní závod měl být oceněn způsobem stanoveným v § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku, neboť byl prodán za cenu sjednanou, která je vyšší než cena zjištěná podle § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku.

[31] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že pro účely stanovení daňově uznatelného výdaje ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je rozhodující ocenění obchodního závodu „ke dni nabytí“, nikoli „ke dni prodeje“, což je právní skutečnost upravená ustanovením § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku. Je nesporné, že stěžovatelka spolu se svou sestrou obchodní závod prodala za cenu sjednanou, jež převyšuje cenu zjištěnou dle § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku. Tato skutečnost však není právně relevantní skutečností pro určení daňově uznatelného výdaje k příjmům stěžovatelky ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o oceňování majetku. V projednávané věci tedy není namístě aplikovat § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku, neboť ten obsahuje právní úpravu ocenění majetku „při prodeji“. Výdaje stěžovatelky však plynuly z jiného právního titulu než prodeje.

[32] Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani odkaz stěžovatelky na pasáž důvodové zprávy k § 24 zákona o oceňování majetku, ve které je uvedeno: *Prodává-li se oceňovaný podnik za sjednanou cenu, která je vyšší než cena zjištěná podle tohoto paragrafu, platí i pro účely daní a poplatků cena sjednaná.* Uvedený výklad tohoto ustanovení je opět výkladem týkajícím se pravidel oceňování závodu při jeho prodeji. Není tedy pochybením žalovaného ani krajského soudu, pokud se blíže nezabývali citovanou pasáží důvodové zprávy, týká-li se ocenění podniku pro účely posuzování jiné právní skutečnosti, než která je rozhodná pro určení výdajů stěžovatelky.

[33] Stěžovatelka namítá, že při stanovení způsobu ocenění měl krajský soud zohlednit skutečnost, že sám kupující vyhodnocoval výši kupní ceny závodu, pravděpodobně rovněž na podkladě příslušných odborných vyjádření, a to již dlouhou dobu před uzavřením smlouvy o koupi obchodního závodu ze dne 16. 4. 2018. Dle názoru stěžovatelky měla být krajským soudem zohledněna i skutečnost, že rozdíl mezi cenou zjištěnou a cenou sjednanou je dán hodnotou dobré pověsti závodu, nikoli meziročním nárůstem hodnoty závodu (nárůst o cca 175 milionů). Ani jedna z uváděných skutečností není právně relevantní, zákonem stanovenou skutečností pro ocenění obchodního závodu ke dni, kdy stěžovatelka podíl na obchodním závodu bezúplatně nabyla, tj. ke dni smrti zůstavitele. Uvedeným kasačním námitkám tedy Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[34] Nejvyšší správní soud nepovažuje za rozdíl od stěžovatelky nastalou daňovou situaci za absurdní, nelogickou ani nespravedlivou. Majetek nabytý děděním nepodléhá daňové povinnosti. V projednávané věci je rozhodující, že se stěžovatelka rozhodla nabytý majetek prodat, což je právní skutečnost, se kterou již zákonodárce pojí daňovou povinnost a osvobození příjmů z prodeje obchodního závodu [až na výjimky umožňující osvobození určitých příjmů z prodeje vymezených forem společností či majetku, za splnění určitých podmínek; srov. § 4 odst. 1 písm. s) zákona o daních z příjmů] neumožňuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Na základě shora provedeného posouzení Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu