



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **I. Ž.**, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17871/23/ 5200-10422-709827, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 1. 2025, č. j. 25 Af 28/2023-43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalobkyně prodala spolu se svou sestrou J. R. obchodní závod, který nabyla jako dědictví ze závěti po otci A. V., zemřelém dne 30. 4. 2017. Žalobkyně nabyla podíl na tomto obchodním závodu ve výši 45 %, její sestra ve výši 55 %. 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.

[2] Žalobkyně podala dne 4. 6. 2019 řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 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 122.852.736 Kč. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) jí vyměřil daň platebním výměrem ze dne 3. 7. 2019, č. j. 2829553/19/3205-50521-801714, v souladu s daňovým tvrzením ve výši 18.466.635 Kč.

[3] Dne 27. 3. 2021 podala žalobkyně dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018, neboť tvrdila změnu výše nabývací hodnoty obchodního závodu (kterou měla být cena sjednaná ke dni jeho prodeje, tj. k 16. 4. 2018).

[4] Správce daně zahájil výzvou ze dne 5. 8. 2021, č. j. 3176014/21/3205-50521-801714, postup k odstranění pochybností. Jako pochybnost specifikoval otázku, zda právně relevantním dnem nabytí dědictví žalobkyně je den 16. 4. 2018, tj. den nabytí právní moci rozhodnutí o pozůstalosti.

[5] Dne 1. 10. 2021 správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 3647301/21/3205-50521-801714 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2018. Proti němu žalobkyně podala odvolání, kterému správce daně částečně vyhověl svým rozhodnutím ze dne 21. 2. 2022, č. j. 617101/22/3205-50521-801714 (dále jen „rozhodnutí ze dne 21. 2. 2022“) tak, že výsledná částka doměřené daně činila 18.345.600 Kč (došlo ke zohlednění „osvobozených příjmů“).

[6] Proti rozhodnutí ze dne 21. 2. 2022 se žalobkyně opět bránila odvoláním, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 24. 5. 2023, č. j. 17871/23/5200-10422-709827 (dále jen „napadené rozhodnutí“), tak, že uvedené rozhodnutí správce daně změnil ve výroku týkajícím se výše a výpočtu doměřené daně. Částka doměřené daně činila -7.253.350 Kč, daňová ztráta 0 Kč, daňový bonus 0 Kč a po přepočtu jednotlivých položek žalovaný stanovil výslednou výši daně v rozsahu 11.213.280 Kč.

II.

[7] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[8] Krajský soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Ztotožnil se též se závěry žalovaného ohledně důvodů a výpočtu doměřené daně. 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“).

[9] K námitce žalobkyně, že obchodní závod nabyla až ke dni právní moci rozhodnutí soudu ve věci pozůstalosti, krajský soud 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. Rozhodnutí soudu ve věci pozůstalosti je totiž rozhodnutím deklaratorním, s účinky nabytí dědictví zpětně ke dni smrti zůstavitele.

[10] Krajský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že obchodní závod měl být oceněn podle § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku a použití § 24 odst. 4 téhož zákona nebylo možné. Podle něj se postupuje v případě ocenění prodeje obchodního závodu, nikoli v případě jeho bezúplatného nabytí pro účely stanovení výše výdajů.

pokračování

III.

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud dostatečně nezabýval jejími žalobními námitkami.

[13] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že dnem nabytí obchodního závodu je den úmrtí zůstavitele (30. 4. 2017). Tento závěr je podle ní v rozporu se zákonem, odbornou literaturou i judikaturou. Dnem nabytí obchodního závodu má být při použití § 239a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), 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 dnem právní moci rozhodnutí soudu o pozůstalosti nemohla s obchodním závodem volně nakládat a disponovat jako s vlastním majetkem, jakož i proto, že obchodní závod nikdy nezařadila do svého obchodního majetku a ani ho fakticky a daňově neprovozovala.

[14] 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, tedy 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 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. Stěžovatelka k tomu dodává, že pokud pro účely stanovení výše příjmů žalovaný a krajský soud vycházeli z ceny sjednané, nelze připustit, aby pro účely stanovení nabývací ceny ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů tuto sjednanou prodejní cenu ignorovali.

[15] Stěžovatelka zastává názor, že 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, neboť došlo k prodeji obchodního závodu za sjednanou cenu a současně tato sjednaná cena byla vyšší než cena zjištěná podle oceňovacího předpisu. Krajský soud ignoroval stěžovatelčinu argumentaci, podle níž 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 považuje stěžovatelka za rozporné se základním principem daňové spravedlnosti. Daňové orgány ani krajský soud se nezabývaly alternativním hodnocením daňově významných skutečností.

[16] Stěžovatelka též poukazuje na skutečnost, že občanské právo rozlišuje vznik dědictvého práva a skutečné nabytí dědictví, přičemž fakticky a právně jisté je vlastnictví dědictví až po pravomocném rozhodnutí o jeho nabytí. Do té doby není definitivně určeno, kdo a v jakém rozsahu dědictví nabude.

[17] Stěžovatelka se proto dovolává výkladu § 239a daňového řádu, k němuž uvádí, 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 (tzv. ležící pozůstalost), 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 právě k tomuto dni. Podle stěžovatelky má tedy rozhodnutí o dědictví pro účely správy daní charakter konstitutivní právní skutečnosti.

[18] Žalovaný i krajský soud aplikovali nepřiměřeně formalistický výklad daňových předpisů. V jejím případě mělo být použito ustanovení nejbližší (§ 239a daňového řádu) a nejmírnější (tj. vyhodnotit jako daňově relevantní náklad cenu sjednanou při prodeji obchodního závodu).

IV.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnosti zamítnout. Napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný. Setrvává na tom, 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.

[20] Účelem ocenění majetku podle § 24 odst. 4 zákona o ocenění majetku je ocenění při prodeji obchodního závodu. V daném případě je účelem ocenění bezúplatné nabytí obchodního závodu děděním. Stěžovatelka taktéž 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.

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou směřující k naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen přezkoumatelný rozsudek lze dále podrobit věcnému přezkumu. Bylo by předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je

pokračování

totiž natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud zabývá i tehdy, pokud ji stěžovatelka nenamítá, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Z obsahu kasační stížnosti lze dovodit, že stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Takovým vadám rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře mnohokrát věnoval (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Z tam vyslovených závěrů vyplývá, že rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě či proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek. Nejvyšší správní soud však také setrvale vychází z toho, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[25] Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak podrobně měl být napadený rozsudek odůvodněn, nýbrž objektivní nemožností jej přezkoumat zejména pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123).

[26] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že odůvodnění napadeného rozsudku není nikterak obsáhlé. Krajský soud však i tak srozumitelným způsobem reagoval na všechny žalobní body i stěžejní části žalobní argumentace, byť výslovně neodpověděl na každé dílčí žalobní tvrzení. Z odůvodnění napadeného rozsudku jako celku je tedy zřejmé, proč krajský soud žalobní námitky nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Všem stěžejním námitkám (tj. zejména určení dne nabytí dědictví a použití § 24 odst. 1 či 4 zákona o oceňování majetku) se věnoval a neopomněl je. Výše shrnutým judikатурním požadavkům na přezkoumatelnost tudíž napadený rozsudek i přes jeho stručnost dostál.

[27] Na rozdíl od stěžovatelky přitom Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud pominul její argumentaci vztahující se k použití § 239a odst. 1 daňového řádu v souzené věci. K uvedenému se vyjádřil v odst. 19. napadeného rozsudku, v rámci nějž odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožnil. Krajský soud není povinen argumentaci žalovaného dále rozvádět, považuje-li ji za dostatečnou a věcně správnou, zejména tehdy, shodují-li se odvolací a žalobní námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130). Uvedené vypořádání žalobní námitky tak považuje Nejvyšší správní soud za dostačující.

[28] Stejně tak není pochybením krajského soudu, nevypořádal-li se s žalobní argumentací týkající se znění důvodové zprávy k § 24 zákona o oceňování majetku. Krajský soud vyložil v odst. 21. napadeného rozsudku sice stručně, ale přezkoumatelně (viz výše) podmínky aplikace daného ustanovení. Z takto provedeného posouzení vyplývá, že krajský soud neměl pochyby o jeho výkladu a aplikaci, a neměl tedy důvod podrobněji rozvádět svou argumentaci z pohledu dílčích žalobních tvrzení dovolávajících se důvodové zprávy k zákonu o oceňování majetku. Ani z uvedeného tudíž nelze na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů usuzovat. Zda dospěl krajský soud v tomto směru i ke správným právním závěrům, posoudí Nejvyšší správní soud dále.

[29] Konečně nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů neshledává Nejvyšší správní soud ani v tom, že se krajský soud blíže nevěnoval hypotetickým úvahám stěžovatelky (o tom, že cena za prodej obchodního závodu mohla být sjednána se zpětnou účinností ke dni smrti zůstavitele či že mohla danit příjem z prodeje obchodního závodu jako příjem z prodeje jednotlivých částí majetku, nikoliv jako tzv. ostatní příjem). Tyto skutečnosti byly jen hypotetické a vůbec nenastaly, a jelikož pro posouzení věci je v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhodný skutkový stav věci, který byl dán v době vydání napadeného rozhodnutí, stěžovatelčiny doprovodné úvahy o alternativních variantách skutkového stavu nemohou mít vliv na zákonnost závěrů, k nimž žalovaný, potažmo krajský soud dospěli.

[30] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že nedovodil nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, ale ani pro nesrozumitelnost. Jelikož současně nezjistil ani žádnou vadu řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku, shrnuje, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[31] Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval zbylými námitkami podřaditelnými pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. K tomu předesílá, že shodnými právními otázkami, jež stěžovatelka nastoluje v nynější věci, ve skutkově obdobném případě týkajícím se stěžovatelčiny sestry se zabýval již ve svém rozsudku ze dne 25. 7. 2025, č. j. 1 Afs 190/2024-37. Jelikož závěry v něm vyslovené jsou plně použitelné i v posuzované věci, čtvrtý senát z nich v dalším vychází. Neshledává žádný důvod se od nich nyní odchýlit.

[32] Stěžovatelka jednak brojí proti závěrům týkajícím se určení dne nabytí obchodního závodu a dovolává se použití § 239a daňového řádu.

[33] 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 až § 9 zákona o daních z příjmů. Podle § 10 odst. 1 písm. b) mezi tyto tzv. ostatní 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 nabyt, a jde-li o věc nabytou bezúplatně, cena určená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí* (důraz přidán soudem).

pokračování

[34] Podle § 1479 občanského zákoníku, *smrtí zůstavitele vzniká dědické právo.*

[35] Podle § 1670 občanského zákoníku, *nabytí dědictví potvrzuje soud.*

[36] V souladu s § 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 (důraz přidán soudem).

[37] Z citovaných ustanovení vyplývá, že rozhodnutí soudu o potvrzení nabytí dědictví je deklaratorním rozhodnutím s účinky *ex tunc*. K nabytí dědictví tedy dochází ke dni vzniku dědického práva, tj. ke dni smrti zůstavitele. Stěžovatelka však namítá, že pro účely stanovení výše jejích daňově uznatelných výdajů podle § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů by měl být den nabytí jejího podílu na obchodním závodu určen na základě analogického použití § 239a odst. 1 daňového řádu, podle kterého *pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti*.

[38] Nejvyšší správní soud však uvedené námitce nemůže přisvědčit. Za použití stěžovatelkou zmiňovaného systematického výkladu posledně uvedeného ustanovení daňového řádu vyplývá, že se týká přechodu daňové povinnosti daňového subjektu (srov. znění jemu předcházejícího § 239 daňového řádu, jenž definuje přechod daňové povinnosti jako přechod práv a povinností daňového subjektu, a navazujícího § 239a daňového řádu, týkajícího se daňové povinnosti zůstavitele a § 239b daňového řádu, podle kterého daňovou povinnost zůstavitele plní osoba spravující pozůstalost). Zařazení § 239a do daňového řádu je totiž reakcí na úpravu dědění obsaženou v občanském zákoníku (z. č. 89/2012 Sb., účinný od 1. 1. 2014).

[39] 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 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“ (důraz přidán soudem). 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 obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2025, č. j. 3 Afs 12/2025-25). Aplikace § 239a daňového řádu zde v úvahu nepřichází.

[40] V této věci totiž 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 jeho smrti. Den nabytí věci ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů bylo tedy třeba v projednávané věci určit podle příslušných ustanovení soukromého práva.

[41] Uplatnění soukromoprávních institutů při interpretaci veřejnoprávních předpisů přitom není v judikatuře Nejvyššího správního soudu nic nového; naopak se jedná o dlouhodobě uznávanou praxi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2007, č. j. 2 As 88/2006-56, a ze dne 4. 5. 2011, č. j. 3 Ads 13/2011-75). S ohledem na právě uvedené lze proto učinit dílčí závěr, že stěžovatelkou odkazovaný § 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 tedy o ustanovení, které by mohlo být aplikováno za účelem určení dne nabytí dědictví.

[42] Stěžovatelka na podporu své argumentace k určení dne nabytí dědictví dále 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 (daňové povinnosti zůstavitele, resp. výkonu jeho daňových práv a povinností v době před rozhodnutím soudu o dědictví), než která je předmětem sporu v projednávané věci. Jakkoliv tedy lze se závěry uvedeného rozsudku souhlasit, nelze je aplikovat v otázce daňové povinnosti dědice zůstavitele. Stejně tak nemůže citovaný rozsudek sloužit jako vodítko k výkladu § 239a daňového řádu, neboť v době vydání uvedeného rozsudku ještě nebyl § 239a součástí daňového řádu, nehledě na shora již uvedenou nemožnost použití daného ustanovení na posuzovaný případ.

[43] 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 s ním jako s vlastním majetkem. Namítá, že obchodní závod rovněž nikdy nezařadila do svého obchodního majetku a ani ho nikdy fakticky a daňově neprovozovala.

[44] Ani uvedenou argumentaci však Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Tyto stěžovatelkou uváděné skutečnosti totiž nejsou právně relevantní pro určení dne nabytí dědictví. Subjektivní přesvědčení stěžovatelky o tom, že by bylo logické a spravedlivé, aby dané skutečnosti byly rozhodné při určování dne nabytí dědictví, jsou zcela irelevantní, neboť zákon nedává daňovým orgánům ani soudu žádnou možnost uplatnění takového „materiálního korektivu“ v otázce dne a účinků nabytí dědictví.

pokračování

[45] V nynějším případě nelze přistoupit k použití § 239a daňového řádu ani na základě *analogie legis*, jak stěžovatelka také požaduje. Není zde mezera v zákoně (o daních z příjmů), kterou by bylo třeba právě za použití uvedené analogie překlenout. Jak plyne z výše citované důvodové zprávy, účelem právní fikce („prodlouženého života zůstavitele“) obsažené v § 239a daňového řádu je zamezit praktickým potížím spojeným s tzv. ležící pozůstalostí. Taková otázka však není předmětem sporu v projednávané věci. Uvedená námitka tudíž také není důvodná.

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

[47] Stěžovatelka dále 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, neboť byl prodán za cenu sjednanou, která je vyšší než cena zjištěná podle § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku.

[48] Podle § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku, *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.*

[49] Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že v daném případě má být obchodní závod pro účely stanovení daňově uznatelných výdajů stěžovatelky oceněn způsobem stanoveným v § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku. Podle něj 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 (den úmrtí zůstavitele). 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.

[50] Nejvyšší správní soud poukazuje na výše citovaný § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů (viz výše odst. [33]), z něž vyplývá, že pro účely stanovení daňově uznatelného výdaje je rozhodující ocenění obchodního závodu ke dni jeho nabytí, nikoli ke dni jeho prodeje. Přestože není sporu o tom, že stěžovatelka spolu se svou sestrou obchodní závod, který nabyly děděním, prodaly za cenu sjednanou, jež převyšuje cenu zjištěnou dle § 24 odst. 1 zákona o oceňování majetku, tato skutečnost je v souzené věci bez právního významu. Zde jde totiž o určení daňově uznatelného výdaje k příjmům stěžovatelky ve smyslu § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Právě pro uvedené nelze aplikovat stěžovatelkou odkazovaný § 24 odst. 4 zákona o oceňování majetku, neboť ten se týká

ocenění majetku při jeho prodeji. Výdaje stěžovatelky však plynuly z jiného právního titulu (dědění) než prodeje.

[51] Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit ani část důvodové zprávy vztahující se k § 24 zákona o oceňování majetku, na niž stěžovatelka upozorňuje a podle níž *[p]rodává-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*. Tato pasáž důvodové zprávy se zjevně vztahuje právě k pravidlům oceňování závodu při jeho prodeji. Z uvedeného důvodu stěžovatelka nemůže s úspěchem žalovanému a/nebo krajskému soudu vytýkat, že se citovanou pasáží důvodové zprávy více nezabývali, není-li pro souzenou věc relevantní ze shora uvedených důvodů.

[52] Stěžovatelka také namítá, že při stanovení způsobu ocenění obchodního závodu měl krajský soud zohlednit skutečnost, že sám kupující vyhodnocoval výši kupní ceny závodu již dlouhou dobu před uzavřením smlouvy o koupi obchodního závodu (ze dne 16. 4. 2018). Krajský soud měl zohlednit i to, že rozdíl mezi cenou zjištěnou a cenou sjednanou je dán hodnotou dobré pověsti závodu, nikoli meziročním nárůstem hodnoty závodu (nárůst o cca 175 milionů). I k těmto námitkám nezbyvá než opakovat, že v nich stěžovatelka poukazuje na okolnosti, které pro posouzení případu nemají jakýkoliv právní význam za situace, kdy zákonodárce za rozhodnou skutečnost pro ocenění obchodního závodu považuje den, kdy stěžovatelka podíl na obchodním závodu bezúplatně nabyla a tímto dnem je den smrti zůstavitele. Uvedeným kasačním námitkám proto také nelze přisvědčit.

[53] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že na rozdíl od stěžovatelky nepovažuje nastalou daňovou situaci za absurdní, nelogickou ani nespravedlivou. Majetek nabytý dědáním 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.

[54] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že krajský soud se nedopustil pochybení v právním posouzení věci, dospěl ke správným právním závěrům, a proto ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není naplněn.

VI.

[55] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[56] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. listopadu 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu