



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Elektrárna Dukovany II, a. s.**, se sídlem Duhová 1444/2, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2018, č. j. 2934/18/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 5. 2020, č. j. 62 Af 33/2018 - 51,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Smlouvou o vkladu části obchodního závodu ze dne 21. 9. 2016 vložila společnost ČEZ, a. s., do společnosti žalobkyně jako nepeněžitý vklad samostatnou organizační jednotku s označením „NJZ EDU“ (nový jaderný zdroj elektrárny Dukovany, dále jen „NJZ EDU“ či „nepeněžitý vklad“), jejíž součástí byly i nemovité věci. Žalobkyně podala daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž přiznala daň ve výši 1 111 344 Kč ze základu daně ve výši 27 783 600 Kč, a to na základě znaleckého posudku společnosti ZNALEX, s. r. o., ze dne 25. 1. 2017, č. 814/6/2017, kterým byly pro účely daně z nabytí nemovitých věcí oceněny převáděné nemovité věci na celkovou částku ve výši 28 118 560 Kč. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) po postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru, že pro určení nabývací hodnoty nemovitých věcí, které byly součástí nepeněžitého vkladu, neměla být použita zjištěná cena podle § 23 písm. a) bod 4. zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016 (dále jen „zákonné opatření“), nýbrž zvláštní cena podle jeho § 12 odst. 4. Při určení nabývací hodnoty proto vyšel ze zvláštní ceny nemovitých věcí v celkové výši 210 598 000 Kč uvedené ve znaleckém posudku společnosti ZNALEX, s. r. o., ze dne 7. 4. 2016, č. 735/20/2016, jenž byl založen ve sbírce listin obchodního rejstříku pro účely ocenění nepeněžitého vkladu. Na tomto základě správce daně platebním výměrem ze dne 25. 7. 2017, č. j. 1299095/17/2912-70461-704197, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 8 423 920 Kč.

[2] Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný výše označeným rozhodnutím ze dne 2. 2. 2018. Dovodil, že pravidlo obsažené v § 12 odst. 4 zákonného opatření stanoví výlučnost zvláštní ceny jako nabývací hodnoty má přednost před ostatními odstavci tohoto ustanovení, pokud lze zvláštní cenu skutečně určit. To v posuzovaném případě lze, a proto je nabývací hodnotou zvláštní cena dle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu, které vyhověl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 21. 5. 2020, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Z formulace pravidel uvedených v § 12 odst. 3 a 4 zákonného opatření dovodil, že buď lze určit zvláštní cenu, která je pak výlučně nabývací hodnotou, nebo zvláštní cenu určit nelze, a pak je nabývací hodnotou zjištěná cena, anebo je zákonným opatřením výslovně stanoveno, kdy je nabývací hodnotou výlučně zjištěná cena. Pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření je speciální k pravidlům obsaženým v § 12 odst. 3 a 4 zákonného opatření, neboť tomu odpovídá odkaz na výslovnou zvláštní úpravu. Pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření se výslovně týká nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, a nikoli vkladu nemovitosti do kapitálové společnosti, jehož regulace se dovolává žalovaný. Ani z důvodové zprávy k zákonnému opatření nelze dovozovat, že by se jeho § 23 písm. a) bod 4. měl vztahovat výhradně na nabytí vlastnického práva koupí. Nadto obecný pojem „nabytí vlastnického práva k nemovité věci“ je na mnoha místech zákonného opatření užit v širším významu než jen ve smyslu koupě a z ničeho neplyne, že by tomu v případě § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření mělo být jinak. Pokud by bylo zákonodárcovým úmyslem, aby se toto ustanovení vztahovalo pouze na pořízení obchodního závodu koupí, mohl takový úmysl vtělit jasně a srozumitelně do textu zákonného opatření.

[4] I vklad závodu či jeho části do základního kapitálu obchodní společnosti coby nepeněžitý vklad je formou převodu vlastnického práva; skutečnost, že se na rozdíl od koupě nejedná o klasický úplatný převod vlastnického práva, neznamená, že nedojde k „nabytí“ vlastnického práva. Žalovaný nezpochybil znalcem provedené ocenění nemovitostí dle oceňovacích metod ve smyslu zvláštních právních předpisů, tedy určení „ceny zjištěné“. Krajský soud proto souhlasil se žalobkyní, že pokud § 23 písm. a) bod 4. zákonného opatření stanoví, že zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou, lze výraz „nabytí“ vlastnického práva vztáhnout i na případy vkladu obchodního závodu nebo jeho části. Naopak aplikace § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření na daný vklad byla v rozporu se zněním tohoto ustanovení. Zde obsažené pravidlo se vztahuje výslovně na případ vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti. Krajský soud poukázal na rozdíly mezi vkladem obchodního závodu či jeho části podle § 21 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“), a vkladem nemovité věci podle § 15 ZOK. Pravidla obsažená v § 18 odst. 1 písm. c) a § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření nelze zaměňovat, a to s ohledem na odlišný předmět vkladu, tedy hodnoty, o kterou je zvýšena hodnota kapitálového majetku. Správce daně, resp. žalovaný, tedy měl při vkladu části obchodního závodu aplikovat pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bodě 4. zákonného opatření.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[6] Trvá na tom, že pravidlo obsažené v § 12 odst. 4 zákonného opatření „přebíjí“ pravidla obsažená v předchozích odstavcích tohoto ustanovení. Tudíž i v případech, kdy zákonné opatření stanoví, že nabývací hodnotou je „výlučně“ zjištěná cena, ale současně lze určit zvláštní cenu, má přednost výlučné použití zvláštní ceny, neboť podle § 12 odst. 4 zákonného opatření v případě konkurence zvláštní ceny a zjištěné nebo sjednané ceny se vždy uplatní zvláštní cena. Ve prospěch této argumentace svědčí systematika § 12 zákonného opatření i důvodová zpráva k jeho odst. 4. I podle algoritmu pro určení nabývací hodnoty je třeba hned v prvním kroku zjistit, zda se nejedná o případ, kdy lze určit zvláštní cenu ve smyslu § 17 až § 21 zákonného opatření, a v takovém případě je nabývací hodnotou zvláštní cena.

[7] V nyní řešeném případě bylo možno zvláštní cenu určit. Došlo totiž k nepeněžitému vkladu části závodu, která představuje samostatnou organizační jednotku s označením „NJZ EDU“. V bodě 2.5 písm. c) smlouvy o vkladu byly uvedeny nemovité věci náležející k nepeněžitému vkladu včetně všech součástí a příslušenství. Hodnota nepeněžitého vkladu byla dle bodu 3.1 Smlouvy o vkladu zjištěna znaleckým posudkem č. 735/20/2016 vypracovaným společností ZNALEX, s.r.o., v jehož části 5 byly stavby oceněny na částku 14 813 000 Kč a pozemky na částku 195 785 000 Kč. Výsledná hodnota vložených nemovitých věcí tedy činila 210 598 000 Kč a celková hodnota nepeněžitého vkladu činila 642 157 000 Kč. Bylo tedy možno určit zvláštní cenu vložených nemovitých věcí do společnosti žalobkyně, neboť je znám jak jejich výčet, tak jejich hodnota stanovená na základě znaleckého posudku. Proto stěžovatel v souladu s § 12 odst. 4 zákonného opatření určil nabývací hodnotu podle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření. Nejednalo se o případ, kdy je při vkladu závodu nebo jeho části obtížné pro účely daně samostatně stanovit sjednanou cenu nemovité věci.

[8] Krajský soud si vnitřně odporuje, pokud nejprve v bodě 27. rozsudku akceptuje prioritu zvláštní ceny při určení nabývací hodnoty a vzápětí ji v bodě 28. popírá, když uvádí, že pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření je speciální k pravidlům obsaženým v § 12 odst. 3 a 4 zákonného opatření. Podle stěžovatele je naopak pravidlo obsažené v § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření speciální pouze k pravidlu obsaženému v § 12 odst. 3 zákonného opatření, avšak není pravidlem speciálním ve vztahu k § 12 odst. 4 zákonného opatření. Výkladovou metodu *lex specialis derogat legi generali* lze užít v případech, kdy objekty úprav i subjekty porovnávaných norem jsou ve vztahu třídy a podtřídy, což platí pro vztah § 12 odst. 3 a § 23 zákonného opatření, avšak nikoliv pro vztah jeho § 12 odst. 4 a § 23, neboť zde není naplněna podmínka stejného objektu ani vztahu třídy a podtřídy. V § 23 zákonného opatření zákonodárce konkretizoval případy výlučného užití zjištěné ceny, jedná se tak pouze o konkretizaci téhož předmětu právní úpravy, a tedy o *specialitu* ve vztahu k § 12 odst. 3 zákonného opatření. Naopak § 12 odst. 4 a § 23 zákonného opatření mají různý objekt. Objektem právní úpravy § 12 odst. 4 zákonného opatření je zvláštní cena, zatímco objektem § 23 zákonného opatření je výlučnost zjištěné ceny. Nelze tedy dovodit, že § 23 zákonného opatření je speciální úpravou k § 12 odst. 4 zákonného opatření, jež by měla být užita přednostně. Z § 23 zákonného opatření sice nevyplývá, že by měl být použit pouze v případě kupních smluv, ale tím, že pro vklady je stanovena specialita, tj. zvláštní cena uvedená v § 18 zákonného opatření, jež je v daném případě zjistitelná, je použití § 23 zákonného opatření vyloučeno, neboť je třeba přednostně aplikovat cenu zvláštní. Pouze pokud by nebylo možné samostatně určit cenu vkládaných nemovitých věcí, nebylo by možno postupovat podle § 12 odst. 4 zákonného opatření, ale podle jeho § 12 odst. 3 písm. b) a zjištěná cena by byla stanovena dle jeho § 23 písm. a) bodu 4. Tak tomu však v daném případě nebylo.

[9] Nesouhlasí také s tvrzením krajského soudu, že správní orgány nezpochybnily ocenění ceny zjištěné vycházející z posudku č. 814/6/2017, jenž byl přílohou daňového přiznání žalobkyně. Správce daně měl pochybnosti o správnosti tohoto znaleckého posudku, neboť ve sbírce listin obchodního rejstříku žalobkyně byl založen jiný znalecký posudek, č. 735/20/2016, v němž byla hodnota části nepeněžitěho vkladu týkající se těchto nemovitých věcí vyčíslena ke dni 31. 12. 2015 na částku ve výši 210 598 000 Kč. Navrhuje proto, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že se v projednávaném případě nejedná o konkurenci ceny zjištěné a ceny zvláštní, neboť došlo k nabytí části obchodního závodu, a nikoliv ke vkladu nemovité věci. I kdyby se jednalo o konkurenci dvou ustanovení, § 12 zákonného opatření jasně neuvádí, jak řešit situaci, kdy zákonné opatření zároveň stanoví aplikaci zjištěné ceny i zvláštní ceny. Argumentace důvodovou zprávou může podpořit stejně tak výklad stěžovatele jako výklad právě opačný. Žalobkyně trvá na názoru, že vklad části obchodního závodu nelze podřadit pod množinu „vklad nemovité věci“, ale pod množinu „nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části“. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo skutečně vklad obchodního závodu nebo jeho části podřadit pod množinu „vklad nemovité věci“, neužil by pojem „nabytí“ ale pojem „koupě“, který by takový úmysl jasně a určitě potvrdil. Ustanovení § 18 zákonného opatření není speciální oproti jeho § 23; obě ustanovení jsou speciální pouze vůči § 12 odst. 1 a 2 zákonného opatření a zabývají se odlišnou situací. Pojem „vklad“ je sice užší než obecnější pojem „nabytí“, stejně tak ale pojem „nemovitá věc“ je pro účely zákonného opatření jistě obecnější než „obchodní závod nebo jeho část“. Jediný logický závěr tak je, že obě ustanovení řeší odlišné situace. Nyní se jedná o nabytí části obchodního závodu, což je situace podřaditelná pouze pod § 23 zákonného opatření. Pokud by rozhodujícím znakem pro způsob stanovení daně byla pouze skutečnost, zda je ve znaleckém posudku pro účely ocenění části obchodního závodu samostatně zmíněna hodnota nemovitých věcí, jednalo by se o absurdní *asymetrii* způsobenou čistě administrativním úkonem, případně volbou vhodného způsobu ocenění. Z uvedených důvodů navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Mezi účastníky řízení je spor o právní otázku způsobu stanovení základu daně z nabytí nemovitých věcí v situaci, kdy součástí obchodního závodu vloženého do společnosti žalobkyně byly nemovité věci. Sporná právní otázka tedy zní, zda lze vklad části obchodního závodu, jehož součástí jsou nemovité věci, podřadit pod množinu „nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části“ a určit nabývací hodnotu pro účely daně z nabytí nemovitých věcí pomocí zjištěné ceny podle § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření nebo pod množinu „vklad nemovité věci do kapitálové společnosti“ a určit nabývací hodnotu pomocí zvláštní ceny podle § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření.

[13] Zákonné opatření rozlišuje v § 12 celkem čtyři postupy určení nabývací hodnoty nemovité věci: určení pomocí sjednané ceny, srovnávací daňové hodnoty, zjištěné ceny a zvláštní ceny. Stěžovatel staví svou úvahu o přednosti určení podle zvláštní ceny oproti všem ostatním

pokračování

způsobům určení nabývací hodnoty na formulaci § 12 odst. 4 zákonného opatření: *Lze-li určit zvláštní cenu, je nabývací hodnotou výlučně tato cena.*

[14] Citované ustanovení je podle svého znění skutečně speciální mezi ostatními způsoby určení nabývací hodnoty, čemuž ostatně odpovídá i stěžovatelem používaný algoritmus pro její určení, jehož prvním krok shrnul v bodě 18 doplnění kasační stížnosti slovy: „Zjistit, zda se nejedná o případ, kdy lze určit zvláštní cenu (v § 17-21). Pokud ano, je nabývací hodnotou zvláštní cena dle příslušného paragrafu.“ Za onen příslušný paragraf pak označuje § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření: *Zvláštní cena je v případě (...) vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti cena nemovité věci určená*

1. znalcem při ocenění nepeněžitěho vkladu,
2. pro účely zvyšování základního kapitálu kapitálové společnosti podle zákona o obchodních korporacích.

[15] Žalobkyně má ovšem pravdu, že jako speciální ustanovení vůči ostatním je formulován i § 23 zákonného opatření, jenž upravuje *vylučnost zjištěné ceny*. Podle jeho písm. a) bodu 4. platí: *Zjištěná cena je výlučně nabývací hodnotou, (...) nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí.*

[16] Je určitou formulační neobratností zákonodárce, že v § 12 odst. 4 jako by dával naprostou přednost určení nabývací hodnoty pomocí zvláštní ceny, je-li to možné, a zároveň v § 23 jako by dával opět naprostou přednost určení pomocí zjištěné ceny, pokud jde o zde vyjmenované situace.

[17] Vyjasnění neplyne ani z důvodové zprávy k zákonnému opatření, na kterou stěžovatel poukazuje. Ta sice k § 12 odst. 4 upravujícímu určení na základě zvláštní ceny uvádí: „Odstavec 4 stanoví výlučně použití zvláštní ceny jakožto nabývací hodnoty, lze-li tuto cenu určit. Toto ustanovení má přednost před ostatními odstavci § 12. Formulaci ‚lze-li určit zvláštní cenu‘ je nutné vykládat nejen ve vztahu k ustanovením, která definují zvláštní cenu pro jednotlivé případy jejího použití, ale také ve vztahu k tomu, zda i v těchto případech je možné zvláštní cenu skutečně určit. (...) Nebude-li možné určit zvláštní cenu, potom bude nutné aplikovat obecná pravidla pro určení nabývací hodnoty, přičemž lze předpokládat, že v těchto případech bude nabývací hodnotou zpravidla zjištěná cena.“ O výlučném použití však mluví i důvodová zpráva k § 23 písm. a), tentokrát však ve vztahu k určení na základě zjištěné ceny: „Zjištěná cena bude výlučnou nabývací hodnotou i v případě, že dojde k nabytí vlastnického práva k nemovité věci na základě nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je součástí. Koupí obchodního závodu, který je věcí hromadnou, nabývá kupující vše, co k obchodnímu závodu jako celku náleží. Účelem koupě obchodního závodu je nabytí obchodní závod jako organizovaný celek, sestávající ze všech jeho složek, movitých i nemovitých, pohledávek a dluhů, které s provozem souvisí, v jeden okamžik. Znamená to, že výsledná kupní cena zahrnuje veškeré složky obchodního závodu, zohledňuje jak aktiva, tak i pasiva. Z tohoto důvodu je nutné nabývací hodnotou stanovit zjištěnou cenu.“

[18] Rozhodnout, který způsob určení nabývací hodnoty má mít přednost v nyní posuzovaném případě, tedy nelze na základě konstatování vztahu obecnosti a speciality mezi § 23 v kombinaci s § 12 odst. 3 na jedné straně a § 18 v kombinaci s § 12 odst. 4 zákonného opatření na straně druhé, nýbrž na základě toho, zda nyní zdaňovaná transakce má spíše povahu *vkladu nemovité věci do kapitálové společnosti* ve smyslu § 18 odst. 1 písm. c) zákonného opatření nebo povahu *nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí*, ve smyslu § 23 písm. a) bod 4. Jinak řečeno, volba postupu určení nabývací hodnoty bude vycházet z co nejprůběhavějšího podřazení typu zdaňované transakce jednotlivým ustanovením zákonného opatření.

[19] NSS dospívá stejně jako krajský soud k závěru, že jde o druhou z uvedených situací. V daném případě byl základní kapitál žalobkyně zvýšen upsáním nových akcií nepeněžitým vkladem představovaným částí obchodního závodu společnosti ČEZ, a.s. – organizační jednotka „NJZ EDU“. Společnost ČEZ, a.s., jako vkladatel je jediným akcionářem žalobkyně. Žalobkyně a ČEZ, a.s., uzavřely dne 21. 9. 2016 smlouvu o vkladu části obchodního závodu, kde byl předmět vkladu vymezen.

[20] NSS neshledává žádný důvod, proč by tato transakce neměla být ve smyslu § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření klasifikována jako *nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části, jejichž je tato nemovitá věc součástí*. Předmětem smlouvy byl vklad části obchodního závodu přesně v souladu s citovaným ustanovením. Není ani zřejmé, proč by „vklad“ části obchodního závodu neměl být považován za možnou formu „nabytí“, jak předpokládá citované ustanovení, ostatně pokud by jím nebyl, nebylo by jej patrně možno zatížit daní, která již podle svého názvu zatěžuje „nabytí nemovitých věcí“. Ke stejnému závěru ostatně NSS dospěl již v rozsudku ze dne 14. 6. 2018, č. j. 7 Afs 68/2018 - 25, v jehož bodě 16 uvedl: *„Ze systematiky zákonného opatření skutečně vyplývá, že zákonodárce mezi úplatná nabytí zařadil i vklad do osobní společnosti, družstva či do kapitálové společnosti (viz § 18 upravující zvláštní cenu u obchodních korporací). Zákonné opatření v tomto ohledu neupravuje žádnou výjimku pro určitý okruh obchodních korporací, ale dopadá obecně na všechny osobní společnosti, družstva a kapitálové společnosti.“* (zvýraznil NSS) Je tedy zjevné, že i „vklad“ je třeba pokládat za formu „nabytí“. Jak uváděl již krajský soud, pokud by zákonodárce chtěl v § 23 písm. a) bodu 4. upravit výlučně „koupi“, nic mu nebránilo, aby použil toto slovo, a nikoli širší slovo „nabytí“, pod něž lze podřadit i „vklad“. Neučinil-li tak, je třeba i „vklad“ pokládat za jeden ze způsobů „nabytí“. Lze se jen podívat tomu, proč zákonodárce zvolil zcela jiný způsob určení nabývací hodnoty pro případ, kdy je do kapitálové společnosti vložena nemovitost samostatně, a jiný pro případ, kdy je vložena jako součást vkládaného obchodního závodu nebo jeho části.

[21] Nejen z názvu, ale i z obsahu smlouvy o vkladu části obchodního závodu ze dne 21. 9. 2016, jasně plyne, že předmětem vkladu ve smyslu § 15 odst. 2 věty první ZOK, podle něž *[p]ředmětem vkladu je věc, kterou se společník nebo budoucí společník (dále jen „vkladatel“) zavazuje vložit do obchodní korporace za účelem nabytí nebo zvýšení účasti v ní (dále jen „vkladová povinnost“)*, zde byla část závodu s označením „NJZ EDU“. V majetku této části závodu byly i nemovité věci, to však nic nemění na tom, že šlo o *nabytí vlastnického práva k obchodnímu závodu nebo jeho části* ve smyslu § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření, nikoli o samostatný *vklad nemovité věci do kapitálové společnosti* ve smyslu jeho § 18 odst. 1 písm. c).

[22] Rozhodující pro klasifikaci určité transakce pro účely zdanění daní z nabytí nemovitých věcí je právě obsah dané smlouvy, tedy charakter plnění, jak ve vztahu k dřívější úpravě v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, konstatoval NSS v rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 7 Afs 31/2016 - 28, leda by šlo o předstíraný právní úkon (k rozdílu mezi *dissimulovaným* právním úkonem a obcházením zákona viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, č. 1301/2007 Sb. NSS). V nyní projednávané věci však ani stěžovatel a před ním správce daně nic takového netvrdí. Z ničeho neplyne, že by smlouva o vkladu části obchodního závodu měla zastírat, například právě z důvodu daňové výhodnosti, vklad nemovitých věcí. I z obsahu smlouvy o vkladu naopak plyne, že jejím předmětem byl skutečně vklad části obchodního závodu, za který se podle § 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, pokládá *organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu*. V nyní posuzovaném případě tvořily část závodu nejen

pokračování

nemovité věci (pozemky a stavby), ale také zařízení a další inventář, pohledávky, rezervy na zaměstnanecké požitky, krátkodobé závazky; součástí příloh ke smlouvě o vkladu části obchodního závodu je také seznam zaměstnanců a uzavřených smluv, nedokončených investic a ostatních složek nepeněžitého vkladu. Je tedy možno přitakat krajskému soudu, že předmětem vkladu byla část obchodního závodu, jak je vymezena i v odborné literatuře a judikatuře citované krajským soudem v bodě 39. jeho rozsudku.

[23] Za situace, kdy šlo skutečně o nabytí vlastnického práva k části obchodního závodu ve smyslu § 23 písm. a) bodu 4. zákonného opatření, bylo třeba jako nabývací hodnotu využít výlučně zjištěnou cenu, tedy podle jeho § 16 právě cenu zjištěnou podle zákona o oceňování majetku.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto by jí soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak protože nebyla zastoupena, žádné náklady jí nevznikly, ani je netvrdí, a proto jí je soud nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. srpna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu