



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. v právní věci žalobce: **Nemocnice sv.Zdislavy,a.s.**, se sídlem Mostiště 93, Velké Meziříčí, zastoupeného společností BDO Tax s.r.o., se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2013, č. j. 29237/13/5000-14401-701942,

t a k t o :

- I. Žaloba **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. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 23. 1. 2014 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2013, č. j.

29237/13/5000-14401-701942 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (proti) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“), ze dne 13. 5. 2013, č. j. 992495/13/2913-05702-405252, platební výměr na daň darovací, kterým byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o trojdani“), vyměřena žalobci daň darovací ve výši 0 Kč. Žalobce se dále domáhal uhrazení nákladů řízení.

[2] Společnost Nemocnice u sv.Zdislavy,a.s. (tj. žalobce) podala dne 30. 1. 2013 daňové přiznání k dani darovací při nabytí majetku osvobozeného od daně podle ustanovení § 20 odst. 4 písm. a) zákona o trojdani. Jednou z příloh předmětného daňového přiznání byla smlouva označená jako „darovací“ ze dne 20. 12. 2012, kterou MUDr. J. T. daroval žalobci, zastoupeného předsedou představenstva MUDr. J. T. (a toho času jediným akcionářem žalobce), nemovitosti specifikované v čl. 1 této smlouvy. Jednalo se o celý areál nemocnice včetně přilehlých pozemků v hodnotě 25.748.358,58 Kč, přičemž tuto částku si žalobce uvedl v daňovém přiznání k dani darovací. Po postupu k odstranění pochybností správce daně vyměřil výše vymezeným platebním výměrem daň darovací ve výši 0 Kč, když vyloučil ze základu daně hodnotu darovaných nemovitostí s tím, že nejsou předmětem daně darovací a v tomto případě není daňový subjekt ani poplatníkem daně darovací dle § 5 zákona o trojdani. Správce daně totiž posoudil tento převod areálu nemocnice jako úplatný, přičemž úplatnost převodu nemovitostí spatřoval v tom, že v případě převodu majetku akcionáře do vlastnictví obchodní společnosti dochází k celkovému navýšení hodnoty podílu společníka na jmění společnosti. Správce daně dále uvedl, že vzhledem k tomu, že nedošlo ke zvýšení základního kapitálu společnosti, nelze na tento převod uplatnit osvobození ani dle ustanovení § 20 odst. 6 písm. a) zákona o trojdani a tento převod tedy měl být předmětem daně z převodu nemovitostí ve smyslu ustanovení § 8 a násl. zákona o trojdani. Žalobce s tímto názorem v průběhu celého správního řízení nesouhlasil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správnost závěrů správce daně potvrdil.

[3] Zdejší soud rozhodl v dané věci svým rozsudkem ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31Af 5/2014-50, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 18. 8. 2016, č. j. 7 Afs 32/2016-37, výše citovaný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nyní tedy zdejší soud projednává danou věc již podruhé, a je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah žaloby

[4] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť žalobce předmětné nemovitosti nabyt na základě darovací smlouvy dle ustanovení § 628 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „OZ64“), a základním znakem právního úkonu v podobě řádně uzavřené darovací smlouvy je bezúplatné přenechání daru, v daném případě nemovitých věcí. Bezúplatné přenechání daru je pak v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 zákona o trojdani předmětem daně darovací. Správce daně ani žalovaný předloženou darovací smlouvu nezpochybnili

a s odkazem na ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc, uvedli, že převod nemovitostí na základě předmětné darovací smlouvy byl posouzen podle skutečného obsahu právního úkonu jako úplatný převod vlastnického práva k tam nabytým nemovitostem. Pokud však žalovaný chtěl učinit v dané věci tzv. dissimulaci musel to žalobci v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 daňového řádu a v souladu s judikaturou správních soudů prokázat. Žalovaný nejen, že tuto skutečnost neprokázal, dokonce ani nespécifikoval, na základě jakého právního úkonu dle jeho názoru k úplatnému nabytí předmětných nemovitostí došlo. Žalovaný tak dle žalobce neunesl důkazní břemeno, které v plném rozsahu leželo na jeho straně, neboť v daňovém řízení nebylo ze strany žalovaného postaveno najisto, na základě jakého právního titulu žalobce předmětné nemovitosti nabyt. Žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a uhrazení nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[5] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 5. 3. 2014, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný především odkazuje na obsah spisového materiálu, ze kterého je zřejmé, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a také odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále uvedl, že při bezúplatném poskytnutí majetku absentuje jakékoliv protiplnění v penězích nebo v hodnotách penězi ocenitelnými. V dané věci je zřejmé, že hodnota převáděných nemovitostí činila 25.748.358,58 Kč a tím, že jediný akcionář převedl majetek ze svého vlastnictví do vlastnictví obchodní společnosti, došlo ke zvýšení obchodního jmění a tedy k celkovému zvýšení majetku společnosti. Tím dochází i k celkovému zvýšení hodnoty podílu společníka na jmění společnosti. Proto pokud společník převádí část svého majetku do vlastnictví společnosti bez jakékoli protihodnoty s úmyslem společnost obohatit, tento převod majetku je z hlediska majetkových daní považován za úplatný s tím, že v případě převodu vlastnického práva k nemovitostem podléhá dani z převodu nemovitostí a ne dani darovací. Žalovaný proto setrvává na svém právním názoru a navrhuje zamítnutí žaloby.

[6] Žalobce, ve své replice, doručené soudu dne 25. 3. 2014, setrval na své žalobě a na právních názorech v ní uvedených a zdůraznil, že ve vyjádření žalovaného, stejně jako v napadeném rozhodnutí, se žalovaný žádným způsobem nevypořádal s námitkou žalobce, že v daném případě nebyl žalovaným spolehlivě zjištěn skutkový stav. Žalobce má za to, že v dané věci postupoval zcela v souladu se zákonem, a že správně učinil převáděné nemovitosti předmětem daně darovací.

[7] Vzájemná podání účastníci obdrželi a jejich obsah je jim znám.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[8] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[9] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s.ř.s.) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl poté, co v dané věci dne 2. 11. 2016 proběhlo soudem nařízené jednání, na kterém účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.

[10] Zdejší soud konstatuje, že řízení skutkově a právně související s touto věcí (mezi MUDr. J. T., jako žalobcem, a Odvolacím finančním ředitelstvím, jako žalovaným) je vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 54/2014.

IV. A. Závěry krajského soudu v původním řízení

[11] V daném případě mezi žalobcem a žalovaným nebylo žádného sporu ohledně základních skutkových okolností daného případu, které jsou ostatně náležitě zachyceny ve správním spise, jenž soudu předložil žalovaný. Soud proto bez dalšího vycházel z faktu, že dne 20. 12. 2012 byla mezi MUDr. J. T., t. č. jediným akcionářem obchodní společnosti Nemocnice sv.Zdislavy,a.s., a touto obchodní společností, kde byl MUDr. T. také předsedou představenstva, uzavřen dvoustranný právní úkon označen jako „darovací smlouva“, jejímž předmětem byl převod v této smlouvě jasně vymezených nemovitostí (stavby a pozemky, které lze v souhrnu označit jako „areál nemocnice“), přičemž hodnota převáděných nemovitostí byla žalobcem v daňovém přiznání na daň darovací vyčíslena na částku 25.748.358,58 Kč. Mezi stranami je také nesporné, že předmětným vkladem nedošlo ke zvýšení základního kapitálu společnosti Nemocnice sv.Zdislavy,a.s., jelikož nebyl podán návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku.

[12] Podstata věci je tedy založena na otázce, jestli společníkův vklad nemovitosti učiněný na základě předmětné darovací smlouvy do obchodní společnosti je právním úkonem bezúplatným, který pak podléhá dani darovací, jak tvrdí žalobce, nebo zda se jedná o právní úkon úplatný, který je předmětem daně z převodu nemovitostí dle ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani, jak tvrdí žalovaný, přičemž nemovitý majetek převedený do vlastnictví společnosti mimo základní jmění podléhá zdanění daní z převodu nemovitostí bez nároku na osvobození.

[13] Zdejší soud na základě předložené spisové dokumentace konstatuje, že správce daně a také žalovaný v průběhu celého správního řízení (a je to patrné jak z výzvy k odstranění pochybností ze dne 8. 3. 2013, č. j. 416261/13/2913-05702-705252; tak také ze samotného platebního výměru, a ostatně i z napadeného rozhodnutí), dle jejich vlastních tvrzení v žádném případě nezpochybňovali samotnou darovací smlouvu, avšak dospěli k závěru, že „*uvedenou darovací smlouvu posoudil(i) podle skutečného obsahu právního úkonu v souladu s ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu jako úplatný převod vlastnického práva k tam uvedeným nemovitostem*“.

[14] Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu stanoví: „*Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.*“

[15] Ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je vyjádřením zásady materiální pravdy. Znamená, že rozhodující je skutečný obsah právního úkonu, který činí osoba zúčastněná na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Totéž platí i ohledně právní skutečnosti rozhodné pro správu daní. K uplatnění této zásady správce daně přistoupí za situace, kdy neakceptuje úkon činěný osobou zúčastněnou na správě daní a hodlá jej posoudit odlišně od ní. Skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti prokazuje správce daně, chce-li vyvrátit daňové tvrzení daňového subjektu [srov. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Jde o skutkové zjištění, k němuž je nutno dospět zpravidla dokazováním, nepostačuje, pokud by správce daně jen oznámil daňovému subjektu, že jím tvrzený obsah právního úkonu považuje za úkon jiný, a bez dalšího z tohoto tvrzení vyvodil daňové důsledky v podobě např. doměření daně. Provedené důkazy je nutno zhodnotit, vyvodit z nich skutková zjištění a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, proč není možno úkon posuzovat v souladu s tvrzením daňového subjektu, ale jaké skutkové okolnosti nasvědčují závěru jinému o skutečném obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti (srov. např. BAXA, Josef. In BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář. I. vyd.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9. K § 8).

[16] Pokud správní orgány v dané věci tvrdí, že samotnou darovací smlouvu nezpochybnil, tak toto tvrzení neodpovídá dle soudu skutečnosti, jelikož je z napadeného rozhodnutí (i platebního výměru) patrné, že posoudily obsah předmětné smlouvy podle skutečného obsahu právního úkonu a to tak, že stanovily, že na základě darovací smlouvy došlo k úplatnému převodu. Nicméně takovéto posouzení darovací smlouvy je pojmovým nonsensem, protože darovací smlouvou dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému, a ten dar nebo slib přijímá (srov. ustanovení § 628 odst. 1 OZ64), tedy darovací smlouva nemůže být ze své podstaty úplatná. Darování tedy představuje bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, které je dle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o trojdani předmětem daně darovací. Pokud však správce daně ve shodě s žalovaným uvádí, že došlo k úplatnému převodu nemovitosti na základě předmětné smlouvy, musí žalobci prokázat nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem (tzv. dissimulaci), neboť dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Ze správního spisu je však patrné, žalovaný a správce daně bez toho, aniž by se vůbec zabývali skutečností, na základě jakého právního titulu k nabytí předmětných nemovitostí došlo, zhodnotili, že se jednalo o úplatný převod nemovitostí, přičemž tak učinili bez toho, aby prokázali žalobci zastření jeho skutečného úmyslu (vůle).

[17] Tento postup správních orgánů je v rozporu nejen s ustanovením § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, ale také s ustálenou judikaturou a právními závěry Nejvyššího správního soudu, vyjádřenými např. v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-98, které Nejvyšší správní soud sice konstatoval ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, ale lze je bezpochyby užít i pro daňový řád (právní úprava dissimulace v daňovém procesu je vyjádřena obsahově shodně s předešlou úpravou): „*I. O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7*

zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. II. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“

[18] Nejvyšší správní soud také ve svém rozhodnutí ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005-73 konstatoval, že k „závěru, že se jedná o jiný právní úkon, než jaký byl smluvními stranami formálně uzavřen, bylo třeba prokázat, že tento skrytý úkon odpovídá jinému konkrétně specifikovanému smluvnímu vztahu.“ Dále např. také v rozsudku ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 16/2012-27, Nejvyšší správní soud uvedl, že „Má-li správce daně za to, že jsou ve věci dány důvody pro aplikaci uvedeného ustanovení, je povinen prokázat nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které jej k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Konstatoval-li žalovaný, že stěžovatel skutečný stav zastírá účelovým jednáním, musí a priori tento zastíraný skutečný stav zjistit, jinými slovy, pro závěr o tom, že stěžovatel nějaký skutečný stav účelově zastírá, je třeba nejdříve skutečný stav, který má být zastírán, spolehlivě zjistit. Povinnost zjišťovat formálně právním úkonem zakrývaný „skutečný obsah právního úkonu“ (skutečný stav věci), představuje podmínku sine qua non pro samotnou aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.“

[19] Konečně pak zdejší soud může odkázat také na nálezh Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 „*Při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci tohoto práva státu je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, v daném případě právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud tedy správní orgány i oba soudy postupovaly způsobem, který ve svých důsledcích nevedl k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu, došlo v řízeních k porušení principu legality a ve svých důsledcích byl ohrožen princip spravedlivého procesu.*“

[20] Při aplikaci výše uvedené judikatury na daný specifický případ musí zdejší soud konstatovat následující. Pokud správce daně (ve shodě s žalovaným) uvedl, že předmětnou darovací smlouvu posoudil podle skutečného obsahu právního jednání jako úplatný převod práva k předmětným nemovitostem (areál nemocnice), bylo zcela na něm, aby tento svůj postup řádně odůvodnil a zejména spolehlivě prokázal jím tvrzený faktický stav, tedy, že předmětná darovací smlouva odpovídá jinému smluvnímu vztahu, přičemž jeho úkolem bylo zejména prokázat úmysl smluvních stran uzavřít úkon formálně jiný, než fakticky učinili. Za účelem tohoto měl správce daně provést dokazování, a to minimálně výsledkem MUDr. T. či jiných svědků k důvodům, co bylo skutečnou motivací uzavření darovací smlouvy a k důvodům, proč nedošlo k převodu předmětných nemovitostí do základního jmění (zvýšení základního kapitálu) předmětné společnosti, ale pouze vkladem mimo základní jmění, tedy do obchodního majetku společnosti.

[21] Správce daně při formulaci svých závěrů mohl vzít do úvahy také následné ekonomické jednání předmětných subjektů, měl-li za to, že k převodu předmětných nemovitostí na základě darovací smlouvy mělo dojít z důvodů jiných, než zákonem aprobovaných. Při aplikaci právních závěrů na spolehlivě zjištěný skutkový stav pak správce daně měl vzít do úvahy také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, který konstatoval, že *„je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění.“*, ale také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011-57: *„Právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva.“*, přičemž měl rozlišit rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví a předmětné smlouvě, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňových subjektů.

[22] Bylo tedy na správci daně (resp. žalovaném), aby prokázal faktický stav, a to na základě řádně provedeného dokazování, a poté při aplikaci výše uvedené judikatury měl buď dovodit jím tvrzenou dissimulaci v dané věci (tedy postavit na jisto úplatnost daného převodu) nebo aprobovat postup žalobce (potvrdit neúplatnost daného převodu). K tomu však (k této úvaze a následnému právnímu zhodnocení), jak je patrné z předložené spisové dokumentace, v předmětné sporné otázce vůbec nedošlo. Důkazní břemeno tedy dle názoru zdejšího soudu správce daně (resp. žalovaný) neunesl.

[23] Soud závěrem shrnuje, že v dané věci nepochybně přicházelo v úvahu provedení výsledku MUDr. T. stran vůle, která byla předmětnou darovací smlouvou projevena, a objasnění dalších skutkových okolností, které dotváří význam právního jednání stran kontraktu. Z hlediska tvrzeného obohacení MUDr. T. coby dárce lze považovat za nedostatečně konkrétní úvahu žalovaného o výši úplaty, kterou MUDr. T. sporným právním jednáním získal. Samotný poukaz na nominální hodnotu převáděných nemovitostí, která se odrazila v účetnictví obdarované Nemocnice u sv.Zdislavy,a.s., ještě nedostačuje z pohledu výše vyložených právních hledisek k jednoznačnému závěru o tom, že právní jednání bylo ve vztahu k MUDr. T. úplatné. Z výše uvedených důvodů shledal soud uplatněnou žalobní námitku za **důvodnou**.

IV. B. Závěry krajského soudu v navazujícím řízení po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu

[24] Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 18. 8. 2016, č. j. 7 Afs 32/2016-37, zrušil rozsudek zdejšího soudu vydaný v původním řízení z důvodu odlišného právního názoru a zavázal zdejší soud svým závazným právním názorem (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), podle kterého [pozn. krajského soudu: označení „žalobkyně“ odpovídá označení „žalobce“]:

[21] „Jak vyplývá z obsahu správního spisu v nyní projednávané věci, MUDr. J.T. jako dárce převedl na základě darovací smlouvy ze dne 20. 12. 2012 na žalobkyni jako

obdarovanou nemovitostí blíže specifikované v čl. I této smlouvy a žalobkyně tyto nemovitosti převzala. V daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobkyně nepodala návrh na zvýšení svého základního kapitálu (jmění), který by jinak zakládal, při splnění dalších podmínek, osvobození tohoto převodu od daně podle § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Na straně žalobkyně tak došlo ke zvýšení jejího obchodního majetku. U MUDr. J. T. jako dárce došlo na straně jedné k zmenšení jeho nemovitého majetku v odhadní ceně 28.263.400 Kč a na straně druhé došlo ke zvýšení hodnoty jeho obchodního podílu v žalobkyni, jejímž jediným akcionářem a předsedou představenstva byl právě MUDr. J. T., a to v totožné výši, ale v jiné formě (zvýšení hodnoty jeho podílu v žalobkyni jako akciové společnosti). Pokud pak následně MUDr. J. T. zcizil svůj podíl v žalobkyni, získal tím majetkový prospěch, včetně majetkového prospěchu za zcizené nemovitosti, kterého by nedosáhl, kdyby zcizil své akcie (podíl v žalobkyni) do dne 25. 2. 2013, aniž by její obchodní majetek zahrnoval předmětné nemovitosti.

[22] **I v dané věci tedy** (podobně jako v citovaném rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 7 Afs 31/2016 – 28, kterým byl zrušen obdobný rozsudek krajského soudu), **nelze dovozovat, že by se jednalo o bezúplatný převod nemovitostí blíže specifikovaných v čl. I darovací smlouvy.** Na uvedeném charakteru převodu z pohledu zákona o trojdani pak nemůže ničeho změnit ani právní forma uskutečněného převodu ve formě typizovaného kontraktu – darovací smlouvy podle § 628 a násl. OZ. Je tomu tak proto, že podle zákona o trojdani není zdanění realizovaných převodů nemovitostí daní z převodu nemovitostí, resp. daní darovací, odvislé od právní formy (smluvního typu – titulu) převodu, ale právě z okolnosti, zda byl převod bezúplatný (v případě daně darovací), nebo úplatný či spojený s jakoukoliv formou protiplnění/protihodnoty (v případě daně z převodu nemovitostí). **Nejvyšší správní soud proto musí přisvědčit stěžovateli, že žalobkyní realizovaný převod nemovitostí darovací smlouvou ze dne 20. 12. 2012 nemá ve smyslu zákona o trojdani bezúplatný charakter, a proto podléhal dani z převodu nemovitostí.**

[23] Krajský soud dále pochybil, když dovodil, že správní orgány neunesly důkazní břemeno, které na nich vázlo ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, pokud za současné aplikace § 8 odst. 3 daňového řádu neprokázaly úmysl smluvních stran uzavřít jiný kontrakt než darovací smlouvu a tento ani nepojmenovaly. Nejvyšší správní soud podobně jako v rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 7 Afs 31/2016 – 28, dospěl k závěru, že krajským soudem dovozované důkazní břemeno na žalovaném ani správním orgánu prvního stupně v tomto směru nevázlo.

[24] Správní orgán prvního stupně jako správce daně je orgánem pověřeným ke správě daně, čímž je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Při tom je povinen postupovat v souladu s právními předpisy, uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k

nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena (§ 5 odst. 1, 2 daňového řádu). Podle § 5 odst. 3 téhož zákona je pak povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tj. ono správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

[25] Pokud správci daně daňový řád stanoví uvedené kompetence a jiný daňový zákon (zákon o trojdani) stanoví podmínky, za nichž vzniká daňová povinnost, je správce daně povinen zkoumat jejich naplnění. Byl tedy oprávněn, resp. povinen posuzovat, zda převod nemovitostí byl či nebyl bezúplatným ve smyslu zákona o trojdani. Pokud dospěl k právnímu závěru, že tento převod nebyl bezúplatným, správně učinil kroky vůči MUDr. J. T. jako dárci k vyměření daně z převodu nemovitostí. Předmětný § 8 odst. 3 daňového řádu pak je prostředkem k takovému posuzování obsahu jednání daňových subjektů nebo posuzování jiných skutečností rozhodných pro správu daně.

[26] Okolnost, že správní orgán prvního stupně aplikoval v projednávané věci § 8 odst. 3 daňového řádu, nezakládá automaticky jeho důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) téhož zákona, dovozovanou krajským soudem, tj. povinnost rozkrýt dissimilované jednání. Ne vždy je totiž smyslem jednání daňových subjektů zakrýt obsah svého skutečného jednání jednáním jiným (simulací). Pro zjištění skutkového stavu věci pak postačí zjištění dalších doplňujících skutečností (další dílčí skutková zjištění). Tak tomu je i v této věci.

[27] Z obsahu předloženého správního spisu nadto vyplývá, že správní orgány při svém rozhodování z výpisu z obchodního rejstříku zjistily a doložily (prokázaly) jednak to, že MUDr. J. T. jako dárci byl nejen statutárním zástupcem žalobkyně jako obdarované, ale také jejím jediným akcionářem. Dále pak i to, že žalobkyně nepodala návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku (nemovitosti se tak staly jen součástí jejího obchodního majetku) a že po realizovaném převodu nemovitostí nebyl zvýšen základní kapitál žalobkyně. **Nelze proto ani dovozovat, že by správní orgány nezjistily, nedoložily či neprokázaly jiné skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.**

[25] Ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. stanoví: „Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.“

[26] Vzhledem ke skutečnosti, že zdejší soud je vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyřčeným ve výše uvedeném rozsudku, a vzhledem k faktu, že Nejvyšší správní soud postavil zcela najisto veškeré sporné otázky v projednávané věci, zdejšímu soudu nezbývá v tomto řízení prostor na další úvahy směrem k podané žalobě a uplatněným žalobním námitkám a nezbývá mu, než zcela odkázat na závěry uvedené ve

výše uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, které zcela přejímá do tohoto rozhodnutí a z nichž zdůrazňuje zejména tu skutečnost, že žalobcem realizovaný převod nemovitostí darovací smlouvou ze dne 20. 12. 2012 nemá ve smyslu zákona o trojdani bezúplatný charakter, a proto podléhal dani z převodu nemovitostí, a že nelze ani dovozovat, že by žalovaný nezjistil, nedoložil či neprokázal jiné skutečnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Z těchto důvodů (a z důvodů uvedených v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu) je napadené rozhodnutí žalovaného zákonné a jediná uplatněná žalobní námitka pak **nedůvodná**.

V. Shrnutí a náklady řízení

[27] S ohledem na vše shora uvedené dospěl zdejší soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

[28] Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 2. listopadu 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu