



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **MUDr. J. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31 Af 54/2014 – 50,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31 Af 54/2014 – 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31 Af 54/2014 – 50, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně, (dále také „krajský soud“), napadeným rozsudkem ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31 Af 54/2014 – 50, (dále též „napadený rozsudek“), zrušil rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství (dále také „žalovaný“) ze dne 18. 6. 2014, č. j. 15871/14/5000-14401-701942, (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce MUDr. J. T. a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina, územního pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále také „správce daně“), ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1546324/13/2913-05702-705252, platební výměr na daň z převodu nemovitostí ve výši 847.902 Kč (dále jen „daň“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z nesporných skutečností spočívajících v tom, že žalobce na základě darovací smlouvy ze dne 20. 12. 2012 převedl do vlastnictví Nemocnice sv. Zdislavy, a. s. (dále také „nabyvatelka“ nebo „obdarovaná“) nemovitosti

blíže popsané ve správním spise (dále jen „nemovitosti“) a že předmětným vkladem nemovitostí nedošlo ke zvýšení základního kapitálu společnosti Nemocnice sv. Zdislavy, a. s., neboť touto společností nebyl podán návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Účastníci řízení nezpochybňovali samotnou darovací smlouvu, jako nabývací titul. Sporným mezi nimi však byl charakter převodu nemovitosti žalobcem na obchodní společnost Nemocnice sv. Zdislavy, a. s., jejímž jediným akcionářem byl v okamžiku realizace převodu areálu nemocnice výlučně žalobce. Podle právního názoru žalobce se jednalo o bezúplatný převod – darování, neboť tento převod se uskutečnil na základě darovací smlouvy, která je již ze své povahy bezúplatná. Žalovaný naopak za použití ust. § 8 odst. 3 daňového řádu dospěl k právnímu závěru, že i když je realizovaný převod z povahy smluvního vztahu bezúplatný, jednalo se ve smyslu zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) o „úplatný převod“, na který dopadá ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani.

Krajský soud dospěl v uvedeném sporu k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné. Není pravdou, že správní orgány samotnou darovací smlouvu nezpochybnilly. Naopak posoudily obsah předmětné smlouvy podle skutečného obsahu právního úkonu, a to tak, že na základě darovací smlouvy došlo k úplatnému převodu. Je tomu tak proto, že darovací smlouvou dárce (žalobce) bezplatně přenechává nebo slibuje přenechat obdarované (obdarovanému) dar, a ten dar nebo slib přijímá. Darovací smlouva tedy ze své podstaty nemůže být úplatná. Darování proro představuje bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, které je dle ust. § 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 žalobce prokázat nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem (tzv. dissimulaci). Je tomu tak proto, že podle ust. § 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, že oba správní orgány bez toho, aniž by se vůbec zabývaly skutečnostmi, na základě jakého právního titulu k nabytí (převodu) předmětných nemovitostí došlo, zhodnotily, že se jednalo o úplatný převod nemovitostí, přičemž tak učinily bez toho, aby prokázaly zastření jeho skutečného úmyslu (vůle).

Tento postup správních orgánů je ale v rozporu nejen s ust. § 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 tento správní soud konstatoval ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, ale lze je bezpochyby užít i pro daňový řád (právní úprava dissimulce v daňovém procesu je vyjádřena obsahově shodně s předešlou úpravou).

Vzhledem k tomu, že správce daně (ve shodě s žalovaným) uvedl, že předmětnou darovací smlouvu posoudil podle skutečného obsahu právního jednání jako úplatný převod práva k předmětným nemovitostem (areálu 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 jak fakticky učinili. Za tímto účelem měl proto správce daně provést dokazování, a to minimálně výsledkem MUDr. J. T. (žalobce) či jiných svědků k důvodům, co bylo skutečnou motivací

pokračování

uzavření darovací smlouvy a k důvodům, proč nedošlo k převodu předmětných nemovitostí do základního jmění (zvýšení základního kapitálu) uvedené společnosti, ale pouze k vkladu mimo základní jmění, tedy do obchodního majetku společnosti.

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 věci měl správce daně vzít do úvahy také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011 - 57, a rozlišit rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví a v předmětné smlouvě, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné i pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňových subjektů. Bylo proto 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 dissimulaci v dané věci (tedy postavit na jisto úplatnost daného převodu) nebo aprobovat postup žalobce (potvrdit neúplatnost daného převodu). K tomu však, jak je patrné z předložené spisové dokumentace, v předmětné sporné otázce vůbec nedošlo. Oba správní orgány proto měly před vydáním svých rozhodnutí provést výslech žalobce stran vůle, která byla předmětnou darovací smlouvou projevována a objasnit další skutkové okolnosti, dotvářejících význam právního jednání ohledně posuzovaného kontraktu. Ostatně nedostatečná byla i úvaha žalovaného o výši úplaty, kterou měl žalobce sporným jednáním (uzavřením darovací smlouvy) získat.

Ze všech uvedených důvodů krajský soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O nákladech řízení krajský soud rozhodl tak, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228 Kč.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou opřelo o ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především zdůrazňuje, že předmětem sporu je posouzení toho, zda došlo podle norem daňového práva (§ 6 odst. 1 zákona o trojdani) k bezúplatnému nabytí majetku na základě právního úkonu (darovací smlouvy) nebo v souvislosti s tímto úkonem, nebo zda došlo k úplatnému převodu (či přechodu) vlastnictví k nemovitostem ve smyslu ust. § 9 odst. 1 zákona o trojdani. V této souvislosti má za to, že byt došlo k převodu nemovitostí na základě darovací smlouvy, (ve smyslu soukromoprávní úpravy), jde o specifický případ v tom, že došlo k převodu nemovitostí (majetku) z vlastnictví společníka/jediného akcionáře (žalobce) do vlastnictví obchodní společnosti (obdarované), jejímž jediným akcionářem byl právě dárce (žalobce).

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že pokud správce daně vychází při výkladu norem daňového práva ze skutečného obsahu právního úkonu, jednání či jiné skutečnosti, neznamená to, že vždy dovozuje dissimulaci a že by tedy v případě odkazu na ust. § 8 odst. 3 daňového řádu měl v odůvodnění svého rozhodnutí identifikovat jednání, které snad měl žalobce zamýšlet, než které navenek formálně projevilo, aby

zamýšlené jednání zastřel. Poukazuje současně na to, že ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není identické s nyní účinným zněním ust. § 8 odst. 3 daňového řádu. Na podporu tohoto svého závěru již v napadeném rozhodnutí odkazoval na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 185/1999, v němž tento soud judikoval, že to je stát, který stanoví podmínky pro vybírání daní a že se normy práva daňového s normami soukromého práva nemusí krýt. To znamená, že byt' je z hlediska soukromého práva obecně darování, či uzavření darovací smlouvy považováno za bezúplatný úkon, neznamená to, že takové jednání nutně musí být považováno za bezplatné i podle norem práva daňového. Je to totiž stát, kdo stanoví, kdy a v jaké výši bude určen daňový základ pro jakékoliv nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, pokud k němu dochází zcela nebo z části bezúplatně. Správní orgány tak v projednávané věci činily toliko to, co jim ukládá zákon, tj. vyhodnotily skutkový stav věci a aplikovaly na něj normy práva daňového (daňového řádu a zákona o trojdani).

Stěžovatel má za to, že určitý právní úkon (nově právní jednání) lze posoudit podle norem soukromého práva jako např. darovací smlouvu, která představuje bezúplatné nabytí majetku, ale také současně v určitých případech tentýž právní úkon (jednání) ve spojení s dalšími skutečnostmi posoudit podle norem daňového práva jako práva veřejného jako úplatný převod vlastnictví k nemovitosti, který je předmětem daně z převodu nemovitostí. Krajský soud se proto mylí, pokud výhradně s poukazem na normy práva soukromého dospěl k závěru, že došlo-li k převodu nemovitostí na základě darovací smlouvy, tato okolnost vylučuje možnost posoudit tento převod jako úplatný podle daňového práva. A to i bez toho, aby v zájmu unesení důkazního břemene prokazoval dissimulaci, tj. aby prokazoval úmysl žalobce, či jaký právní úkon chtěl ve skutečnosti žalobce uzavřít, jak nesprávně dovozuje krajský soud zejména v čl. [18] svého rozsudku. Je tomu tak proto, že ve skutečnosti na něm neleželo důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jak dovozuje krajský soud.

Stěžovatel dále předesílá, jak ostatně uvedl již v žalobou napadeném rozhodnutí, že při posuzování vzniku daňové povinnosti vycházel z ust. § 61 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, podle kterého má každý společník ve společnosti podíl, jehož hodnota je dána mírou účasti na čistém obchodním majetku (jmění) společnosti. V případě převodu majetku z vlastnictví společníka (jediného akcionáře) do vlastnictví obchodní společnosti dochází ke zvýšení obchodního jmění společnosti a tedy k celkovému zvýšení hodnoty podílu společníka na jmění společnosti. Proto pokud společník převádí část svého majetku do vlastnictví společnosti, nelze říci, že by tuto část svého majetku poskytl společnosti bez jakékoliv protihodnoty. Tento převod majetku je proto třeba z hlediska majetkových daní považovat za úplatný. Na tom nic nemění ani okolnost, že k převodu došlo podle darovací smlouvy, která je ze své povahy bezúplatná. Podle zákona o trojdani je totiž pro zdanění darovací daní předpokládána ryzí bezúplatnost nabytí nemovitosti. Na podporu svých tvrzení poukazuje na dřívější judikaturní závěry správních soudů (konkrétně např. na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 5. 2013, č. j. 15 Af 75/2013 - 69, či na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 100/2012 - 30.

Stěžovatel tedy uzavírá, že pro posouzení věci (zde realizovaného převodu nemovitostí ze strany žalobce na obdarovaného) podle norem daňových není podstatné to, že k převodu vlastnictví k nemovitostem došlo na základě smlouvy, kterou lze z pohledu soukromého práva podřadit pod typ smlouvy darovací. Podstatnou je naopak skutečnost,

pokračování

že na základě této smlouvy došlo k převodu majetku z vlastnictví společníka (jediného akcionáře) do vlastnictví obchodní společnosti, což mělo za následek současné zvýšení hodnoty obchodního podílu společníka obdarované společnosti – zde dárce a žalobce v jedné osobě. Šlo tedy o úplatný převod nemovitostí, který podléhá dani z převodu nemovitostí a nikoliv dani darovací.

Stěžovatel má v neposlední řadě za to, že zcela dostatečně zjistil skutkový stav věci a není proto třeba v navazujícím řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu činit úkony a opatření, které mu správní soud předestřel v čl. [20 a 21] napadeného rozsudku.

Žalobce se k podané kasační stížnosti žalovaného nevyjádřil, ač s ní byl řádně obeznámen.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Toto nesprávné posouzení právní otázky mělo spočívat ve vadné úvaze krajského soudu o tom, že žalovaný byl povinen při posuzování důsledků jednání poplatníka daně (žalobce) vázán právní formou, která byla titulem ke zcizení jeho nemovitého majetku a nikoliv charakterem tohoto jednání ve smyslu zákona o trojdani. Dále pak i v nesprávném výkladu důkazního břemene žalovaného krajským soudem.

Podle ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Podle ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.

Podle ust. § 6 odst. 1 zákona o trojdani předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s právním úkonem. Majetkem pro účely daně darovací jsou a) nemovitosti a movitý majetek, b) jiný majetkový prospěch.

Podle ust. § 9 odst. 1 věty první zákona o trojdani je předmětem daně z převodu nemovitostí úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem.

Podle ust. § 628 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“), darovací smlouvou dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému, a ten dar nebo slib přijímá.

Podle ust. § 61 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „obchodní zákoník“), podíl představuje účast společníka ve společnosti a z ní plynoucí práva a povinnosti. Každý společník může mít pouze jeden podíl ve společnosti, ledaže jde o akciovou společnost. Podíl ve společnosti nemůže být představován cenným papírem, ledaže jde o akciovou společnost. Pro účely tohoto zákona se oceňuje podíl mírou účasti společníka na čistém obchodním majetku společnosti, jež připadá na jeho podíl, nestanoví-li zákon jinak.

Krajský soud se především mylí, pokud dovozuje, že soukromoprávní úkon – zde pojmenovaný kontrakt - darovací smlouva uzavřená podle ust. § 628 a násl. OZ – je určujícím předpokladem k posouzení otázky, zda na základě této smlouvy realizovaný převod nemovitostí ze strany žalobce na nabyvatele (obdarovaného) podléhá dani z převodu nemovitostí, či nikoliv. Zcela přiléhavě poukazuje stěžovatel ve své kasační stížnosti i v žalobou napadeném rozhodnutí (str. 6 odst. 2) na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 8. 2000, sp. zn. II. ÚS 185/99, které je dostupné na www.nalus-usoud.cz, či na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 5. 2013, č. j. 15 Af 75/2013 - 69, v nichž je uvedeno, že je to stát, kdo stanoví, jakým způsobem bude stanoven základ daně pro případ nikoliv darování ve smyslu práva soukromého, nýbrž pro jakékoliv nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, pokud k němu dochází zcela nebo zčásti bezúplatně.

V projednávané věci je tímto právním předpisem zákon o trojdani. Ten nezakotvuje pravidlo o tom, že pokud dojde k převodu nemovitosti na základě určitého smluvního typu - zde darovací smlouvy, která je ze své povahy bezúplatná - že tento převod podléhá výlučně dani darovací a v ostatních případech pak dani z převodu nemovitostí, či dani dědické. Naopak ust. § 6 odst. 1 zákona o trojdani zakotvuje pravidlo, že předmětem daně darovací je výlučně bezúplatné nabytí majetku, resp. takové nabytí majetku, které není spojeno s žádným protiplněním, resp. že dárce (zde žalobce) za dar neobdrží žádnou protihodnotu. Tedy, že dojde výlučně ke zmenšení jeho majetku, a to právě o hodnotu tohoto daru (zde v odhadní ceně 28.263.400 Kč), resp. nedojde v této souvislosti k jakémukoliv jinému zvětšení jeho majetku v žádné jiné formě (např. zvýšení hodnoty jeho obchodního podílu). Jen takový převod nemovitostí je třeba považovat za bezúplatný (bez jakékoliv formy protiplnění). Naopak ust. § 9 odst. 1 téhož zákona výslovně stanoví, že dani z převodu nemovitostí podléhá úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Pokud tedy nejde o bezúplatný převod nemovitostí a nejde o nabytí nemovitosti v rámci dědictví, podléhá takový převod dani z převodu nemovitostí. O takový případ jde právě i v nyní projednávané věci.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce jako dárce na základě darovací smlouvy ze dne 20. 12. 2012 (dále jen „smlouva“), převedl na Nemocnici sv. Zdislavy a. s., jako obdarovaného, nemovitosti blíže specifikované v čl. I této smlouvy a obdarovaná tyto nemovitosti převzala. V daňovém řízení bylo zjištěno (doloženo a prokázáno), že obdarovaná (Nemocnice sv. Zdislavy, a. s.) nepodala návrh na zvýšení svého základního kapitálu (jmění), který by jinak zakládal, při splnění dalších podmínek, osvobození tohoto převodu od daně podle ust. § 20 odst. 6 písm. e) zákona o trojdani. Na straně obdarované tak došlo ke zvýšení obchodního majetku této společnosti. U žalobce došlo na straně jedné k zmenšení jeho nemovitého majetku v odhadní ceně 28.263.400 Kč a na straně druhé

pokračování

došlo ke zvýšení hodnoty jeho obchodního podílu v Nemocnici sv. Zdislavy, a. s., jejímž jediným akcionářem a předsedou představenstva byl právě žalobce, a to v totožné výši, ale v jiné formě (zvýšení hodnoty jeho podílu v uvedené akciové společnosti, jejímž jediným akcionářem byl právě žalobce). Pokud pak následně žalobce zcizil svůj podíl v této akciové společnosti, získal tím majetkový prospěch, včetně majetkového prospěchu za zcizené nemovitosti, kterého by nedosáhl, kdyby zcizil své akcie (podíl ve společnosti Nemocnice sv. Zdislavy a. s.) ke dni 25. února 2013, aniž by její obchodní majetek zahrnoval převedené nemovitosti.

Za tohoto skutkového stavu věci nelze jakkoliv dovozovat, že by se ze strany žalobce jednalo o bezúplatný převod nemovitostí, blíže specifikovaných v čl. I. 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 ust. § 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 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.

Krajský soud se mylí i v tom, dovodil-li, že žalovaný odvolací správní orgán, resp. správce daně neunesli důkazní břemeno, které na nich vázlo ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, pokud za současné aplikace ust. § 8 odst. 3 daňového řádu neprokázali úmysl smluvních stran uzavřít jiný kontrakt než darovací smlouvu a tento ani nepojmenovali. Je tomu tak proto, že krajským soudem dovozované důkazní břemeno na žalovaném (správci daně) v tomto směru nevázlo.

Správce daně (žalovaný) 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 ust. § 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.

Pokud správci daně daňový řád stanoví uvedené kompetence a jiný daňový zákon (zákon o trojdani) stanoví podmínky, za nichž vzniká daňová povinnost (zde žalobci), 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 žalobci k vyměření daně z převodu nemovitostí. Ust. § 8 odst. 3 daňového řádu pak je prostředkem, k takovému posuzování obsahu jednání daňových subjektů nebo posuzování jiných skutečností pro správu daně.

Okolnost, že správce daně aplikoval v projednávané věci ust. § 8 odst. 3 daňového řádu nezakládá automaticky důkazní povinnost tohoto správce ve smyslu ust. § 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. Nadto správní orgán svému důkaznímu břemenu dostal. Z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že správní orgány při svém rozhodování z výpisu z obchodního rejstříku zjistily a doložily (prokázaly) jednak to, že žalobce byl nejen statutárním zástupcem obdarovaného, ale také jeho jediným akcionářem. Dále pak i to, že obdarovaný nepodal návrh na zápis zvýšení základního kapitálu společnosti Nemocnice sv. Zdislavy, a. s. do obchodního rejstříku (nemovitosti se tak staly jen součástí obchodního majetku společnosti) a že po realizovaném převodu nemovitostí nebyl zvýšen základní kapitál obdarovaného. Nelze proto ani dovozovat, že by žalovaný nezjistil, nedoložil či neprokázal jiné skutečnosti ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31 Af 54/2014 – 50, je opodstatněná, a proto napadené rozhodnutí podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích podané správní žaloby, vysloveného závazného právního názoru obsaženého v tomto zrušujícím rozsudku a v souladu se zákonem nově posoudil zákonnost rozhodnutí žalovaného, a teprve poté vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s., 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.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. dubna 2016

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu