



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Nemocnice sv. Zdislavy, a. s.**, se sídlem Mostiště 93, Velké Meziříčí, zastoupena společností BDO Tax s. r. o., se sídlem Muchova 240/6, Praha 6, 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 5/2014 - 50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 11. 2013, č. j. 29237/13/5000-14401-701942, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále „správní orgán prvního stupně“), ze dne 13. 5. 2013, č. j. 992495/13/2913-05702-705252, platební výměr na daň darovací, kterým byla žalobkyni podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“), vyměřena daň darovací ve výši 0 Kč.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Ten rozsudkem ze dne 5. 2. 2016, č. j. 31 Af 5/2014 - 50, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že na základě darovací smlouvy ze dne 20. 12. 2012 převedl MUDr. J. T. (dále také „dárce“) do vlastnictví žalobkyně nemovitosti blíže popsané v čl. I této smlouvy a že tímto vkladem nemovitostí nedošlo ke zvýšení základního kapitálu žalobkyně, neboť nebyl podán návrh na zápis zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Účastníci řízení nezpochybňovali samotnou darovací smlouvu (nabývací titul). Sporným mezi nimi však byl charakter převodu nemovitostí dárce na žalobkyni, jejímž jediným akcionářem byl v okamžiku realizace převodu nemovitostí výlučně dárce. Podle právního

názoru žalobkyně se jednalo o bezúplatný převod – darování, neboť tento převod se uskutečnil na základě darovací smlouvy, která je již ze své podstaty bezúplatná. Žalovaný naopak za použití § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dospěl k právnímu závěru, že i když je realizovaný převod z povahy smluvního vztahu bezúplatný, jednalo se ve smyslu zákona o trojdaní o „úplatný převod“, na který dopadá § 9 odst. 1 písm. a) zákona o trojdaní.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné. Není pravdou, že správní orgány samotnou darovací smlouvu nezpochybnily. Naopak posoudily obsah předmětné smlouvy podle skutečného obsahu právního úkonu, a to tak, že na základě darovací smlouvy došlo k úplatnému převodu. Darovací smlouva ze své podstaty nemůže být úplatná. Darování představuje bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, které je podle § 6 odst. 1 zákona o trojdaní předmětem daně darovací. Pokud však správní orgány uvádí, že došlo k úplatnému převodu nemovitostí na základě předmětné smlouvy, musí prokázat nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem (tzv. dissimulaci). Je tomu tak proto, že podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečností rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Ze správního spisu je však patrné, že správní orgány, aniž by se vůbec zabývaly skutečností, na základě jakého právního titulu k nabytí (převodu) předmětných nemovitostí došlo, dospěly k závěru, že se jednalo o úplatný převod nemovitostí, přičemž tak učinily bez toho, aby prokázaly zastření jeho skutečného úmyslu (vůle). Za tímto účelem měl správní orgán prvního stupně provést dokazování, a to minimálně výsledkem MUDr. J. T. (dárce) či jiných svědků k důvodům, co bylo skutečnou motivací uzavření darovací smlouvy, resp. 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. Správní orgán prvního stupně při formulaci svých závěrů mohl vzít do úvahy také následné ekonomické jednání předmětných subjektů. Bylo na správním orgánu prvního stupně (resp. žalovaném), aby prokázal faktický stav, a to na základě řádně provedeného dokazování, a poté při aplikaci relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu měl buď dovodit dissimulaci v dané věci (tedy postavit na jisto úplatnost daného převodu) nebo aprobovat postup žalobkyně (potvrdit neúplatnost daného převodu). Postup správních orgánů je tak v rozporu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.

II.

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Stěžovatel předně zdůraznil, že předmětem sporu je posouzení toho, zda převod nemovitostí na základě darovací smlouvy ze dne 20. 12. 2012 je bezúplatný, nebo úplatný, tedy zda je předmětem daně darovací, nebo daně z převodu nemovitostí. Základním předpokladem pro zdanění darovací daní je totiž bezúplatné nabytí majetku, kdy obdarovaný neposkytuje dárci žádné protiplnění v penězích nebo penězi ocenitelném plnění. V daném případě však dárce protiplnění obdržel, a to v podobě zvýšení hodnoty svého podílu na jmění společnosti. Podle § 61 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), má každý společník na společnosti podíl, jehož hodnota je dána mírou účasti na čistém obchodním majetku společnosti. V případě převodu majetku z vlastnictví společníka do vlastnictví obchodní společnosti dochází 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 jakékoliv protihodnoty s úmyslem společnost obohatit, tento převod majetku je

pokračování

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. Na podporu svých tvrzení stěžovatel poukázal 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 Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2002, sp. zn. 30 Ca 217/2000).

[6] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že správní orgány neunesly důkazní břemeno a nedostatečně zjistily stav věci. Z obsahu spisového materiálu vyplývá postup správních orgánů v daňovém řízení, včetně místního šetření za účelem ověření, jak bylo účtováno o majetku nabytém žalobkyní na základě darovací smlouvy. Na základě shromážděných podkladů vydal správní orgán prvního stupně platební výměr č. j. 992495/13/2913-05702-705252 na daň darovací ve výši 0 Kč, když vyloučil ze základu daně hodnotu darovaných nemovitostí na základě předmětné darovací smlouvy s tím, že nejsou předmětem daně darovací a v tomto případě není žalobkyně ani poplatníkem daně darovací.

[7] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s názorem krajského soudu. Správní orgány neunesly důkazní břemeno. Nebyla postavena na jisto úplatnost daného převodu nemovitostí. Bylo třeba prokázat nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem (tzv. dissimulaci). Tuto povinnost má podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně, jak vyplývá také z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89). Správní orgány však spolehlivě neprokázaly skutečný stav věci. Neurčily, o jaký smluvní vztah v dané věci šlo, ani neprokázaly úmysl smluvních stran uzavřít úkon formálně jiný, než fakticky učinily. Mělo být provedeno dokazování. Žalobkyně nesouhlasila ani s tím, že dárce obdržel protiplnění v podobě zvýšení hodnoty svého podílu na jmění společnosti, a tedy že šlo o úplatný převod, jenž podléhá dani z převodu nemovitostí a nikoliv dani darovací. Tvrzení obsažená v rozhodnutích správních orgánů obsahují rozpory, pročež jsou tato rozhodnutí nepřezkoumatelná.

V.

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

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že nesprávně posoudil právní otázku povahy převodu nemovitostí na základě darovací smlouvy.

[12] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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.

[13] Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodně pro správu daní.

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

[15] Podle § 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.

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

[17] Podle § 628 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OZ“), darovací smlouvou dárce něco bezúplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému, a ten dar nebo slib přijímá.

[18] Podle § 61 odst. 1 obchodního zákoníku 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.

[19] Zdejší soud se téměř totožnou situací, jaká panuje v dané věci, zabýval v nedávném rozsudku ze dne 28. 4. 2016, č. j. 7 Afs 31/2016 - 28. Také v citovaném rozsudku řešil zdejší soud právní otázku povahy převodu nemovitostí na základě darovací smlouvy uzavřené mezi MUDr. J. T. jako dárce a žalobkyní jako obdarovanou. V odkazovaném rozsudku byl žalobcem MUDr. J. T. (dárce), kterému byla vyměřena daň z převodu nemovitostí, jelikož se jednalo o úplatný převod nemovitostí. Tento právní názor byl v citovaném rozsudku potvrzen. Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů v tomto rozsudku obsažených, plně je přebírá také pro tuto věc.

[20] V odkazovaném rozsudku zdejší soud vyslovil, že „[k]rajský 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.nalusousoud.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 nemovitostí 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

pokračování

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“.

[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 nemovitosti 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.

[28] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] 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 18. srpna 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu