



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **Gallery MYŠÁK a. s.**, se sídlem Praha 1, Vodičkova 710/31, IČ: 63999731, zast. JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Praha 5, Kořenského 15/1107, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 10. 2012, č. j.: 15513/12-1400-107019

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26. 10. 2012, č. j.: 15513/12-1400-107019 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10.744,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta JUDr. Tomáše Hlaváčka.**

O d ů v o d ň ě n í :

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto původní žalovaný zamítlo odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí č. j. 560184/11/001966101284, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) dne 30. 12. 2011 na částku 237.723,- Kč. Předmětným platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z převodu nemovitostí za převod bytové jednotky č. 710/3 a id. podílu na nebytové jednotce č. 710/304 v domě č. p. 710 na pozemku parc. č. 633 v katastrálním území Nové Město, obec Praha. Nemovitosti byly převedeny na základě rozhodnutí Katastrálního úřadu pro hl. m. Prahu sp. zn. V-15262/2008-101. Vklad práva byl zapsán v katastru nemovitostí dne 20. 6. 2008; právní účinky vkladu vznikly ke dni 20. 3. 2008.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ke dni 1. 1. 2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, takže od uvedeného data je v souladu s § 69 s.ř.s. žalovaným v této věci Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu rozsudku je však z důvodu přehlednosti Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu též označováno jako žalovaný.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný předně konstatoval, že žalobce v odvolání namítl, že platební výměr byl vydán v rozporu s právními předpisy, a to zejména v rozporu s § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dále též s § 8 daňového řádu a § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“). Žalobce má za to, že vyměřenou daň nelze stanovit s ohledem na § 148 daňového řádu, neboť lhůta pro její stanovení uplynula 30. 9. 2008. Bez ohledu na namítanou prekluzi je žalobce dále přesvědčen, že v přiznání oprávněně uplatnil osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani, neboť se jednalo o dodavatelsky prováděnou výstavbu bytových a nebytových jednotek v domě č. p. 710 na pozemku parc. č. 633 v k. ú. Nové Město, obec Praha a v roce 2008 z nově zkolaudovaných jednotek postupně prodal do vlastnictví třetích osob 23 jednotek. Ke každému převodu podal přiznání k dani z převodu nemovitostí, ve kterém si uplatnil shora uvedené osvobození a příjmy z prodeje řádně zahrnul do výpočtu základu daně z příjmů právnických osob. Žalobce je přesvědčen, že na výzvu k odstranění pochybností doložil správci daně důkazy svědčící o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně a že ve svém vyjádření rovněž objasnil, že výstavbu nebo prodej staveb a bytů prováděl soustavně a nepřetržitě za účelem dosažení zisku, což bylo důvodem vzniku žalobce jako obchodní společnosti, a šlo tedy z jeho strany o podnikatelskou činnost. Žalobce je v rozporu se správcem daně zejména ohledně výkladu § 8 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k obecným ustanovením obchodního zákoníku a živnostenského zákona upravujícím postavení a činnost podnikatelů. Dle jeho názoru byl správce daně na základě tohoto ustanovení povinen zkoumat nejen dílčí právní úkony, ale i jinou relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně, totiž okolnost, zda podnikatelská činnost poplatníka odpovídá požadavkům zákona tak, jak je fakticky vykonávána, a nikoli podle toho, jaký je evidenční stav předmětu podnikání v obchodním rejstříku či do jaké míry jde o podnikání legální.

Žalobce uznává, že v době převodu bytu neměl k předmětné podnikatelské činnosti živnostenské oprávnění a že předmět podnikání, který by se s fakticky nepřetržitě vykonávanou podnikatelskou činností shodoval, byl z obchodního rejstříku v roce 2005 vymazán. Připouští, že dne 23. 9. 2005 došlo ke zrušení a výmazu těchto živnostenských oprávnění z obchodního rejstříku, v žádném případě však nedošlo ke skutečnému přerušení provádění uvedených činností z jeho strany. Dále uvádí, že po zjištění tohoto formálního nedostatku své pochybení napravil tím, že od 17. 12. 2008 došlo opět ke vzniku živnostenského oprávnění pro předmět podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, mimo jiné pro obor živnosti volné „realitní činnost“ a že bez zbytečného odkladu také došlo k zápisu shora uvedeného předmětu podnikání do obchodního rejstříku. Žalobce má za to, že nepřetržitá podnikatelská činnost rovněž vyplývá z jeho účetní evidence a k prokázání těchto skutečností odkazuje na listiny vydané ve stavebním řízení, které byly předloženy správci daně. V závěru odvolání pak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) čj. Afs 212/2006-147 ze dne 28. 8. 2007, který se zabývá výkladem ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Přešetřením spisového materiálu bylo zjištěno, že smlouvou o převodu vlastnictví vloženou do katastru nemovitostí na základě rozhodnutí Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu sp. zn. V-15262/2008-101 (právní účinky vkladu vznikly dnem 20. 3. 2008, vklad práva byl zapsán v katastru nemovitostí dne 20. 06. 2008) převedl žalobce bytovou jednotku č. 710/3 a id. podíl ve výši 1/27 na nebytové jednotce č. 710/304 (garáž), jak je blíže specifikováno v čl. II. předmětné smlouvy. Podle § 21 zákona o trojdani vznikla žalobci povinnost podat nejpozději do dne 30. 9. 2008 přiznání k dani z převodu nemovitostí se všemi zákonem předepsanými přílohami. Tuto povinnost však žalobce splnil až dne 28. 11. 2008. V daňovém přiznání si uplatnil osvobození od daně tak, že v něm uvedl pouze hodnotu spoluvlastnických podílů na převáděném pozemku, ke které doložil znalecký posudek. Správci daně vznikly pochybnosti o uplatněném osvobození, a proto žalobce vyzval podle § 89 daňového řádu ke sdělení právního předpisu, podle kterého bylo osvobození uplatněno, k doložení dokladů o jeho oprávněnosti a k doložení znaleckého posudku o ceně zjištěné všech převáděných nemovitostí v případě, že nebude schopen požadovaný nárok na osvobození prokázat. Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že si uplatnil osvobození podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, protože se jedná o první úplatný převod bytu a převod vlastnictví byl proveden v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. K prokázání převodu vlastnictví v souvislosti s podnikatelskou činností odkázal na zakladatelskou smlouvu, stanovy společnosti ze dne 20. 7. 2004 a výpis z obchodního rejstříku ze dne 25. 5. 2004, kde jsou v předmětu podnikání uvedeny činnosti realitní kanceláře a provádění bytových a občanských staveb a k tomu uvedl, že tyto činnosti byly zapsány v obchodním rejstříku od data zápisu společnosti do obchodního rejstříku, tj. od 7. 12. 1995. Současně žalobce sdělil, že dne 23. 9. 2005 došlo ke zrušení a výmazu těchto činností z obchodního rejstříku. Uvedl, že se jednalo o administrativní nedopatření, že fakticky tyto činnosti pokračovaly a že od 17. 12. 2008 došlo opět ke vzniku živnostenského oprávnění pro předmět podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, mimo jiné pro obor živnosti volné „realitní činnost“, což bylo správci daně doloženo dne 23. 1. 2009. Žalobce ve svém vyjádření rovněž odkázal na shora uvedený rozsudek NSS a na uplatnění zásady daňového řízení dle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Ke svému vyjádření přiložil kopii žaloby, kterou bylo napadeno rozhodnutí odvolacího orgánu v obdobném případě.

Správce daně po posouzení všech listin a dokumentů došel k závěru, že žalobce jeho pochybnosti neodstranil, neboť nesplnil jednu z podmínek ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, a to podmínku, že převod stavby je prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Podle výpisu z obchodního rejstříku měl žalobce ke dni právních účinků vkladu, tj. ke dni 20. 3. 2008, jako předmět podnikání pouze „*pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor*“ a podle výpisu z veřejné části živnostenského rejstříku neměl žádné živnostenské oprávnění, takže oprávněnost nároku na osvobození uplatněného v daňovém přiznání dostatečně neprokázal. Vzhledem k tomu, že žalobce nedoložil znalecký posudek, správce daně stanovil cenu zjištěnou z podkladů, které měl k dispozici. V daném případě byla cena zjištěná nižší než cena sjednaná, a proto v souladu s § 10 zákona o trojdani byla základem daně z převodu nemovitostí cena sjednaná. Výsledek postupu k odstranění pochybností byl žalobci zaslán spolu s úředním záznamem o jeho průběhu. Protože nebyl podán návrh na pokračování v dokazování, vyměřil správce daně platebním výměrem č. j. 560184/11/001966101284 ze dne 30. 12. 2011 daň z převodu nemovitostí ve výši 237.723,- Kč.

Ve vztahu k námitce uplynutí zákonné tříleté lhůty pro stanovení daně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani ve znění platného ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, tj. ke dni 20. 3. 2008, daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani z převodu nemovitostí nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí. V daném případě byl vklad práva do katastru nemovitostí zapsán dne 20. 6. 2008, takže žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání nejpozději dne 30. 9. 2008. Základní tříletá lhůta pro vyměření daně tedy uplynula dne 31. 12. 2011, nikoli dne 30. 9. 2008, jak uvádí žalobce. Přejídná ustanovení daňového řádu se zabývají i přechodem lhůt pro vyměření daně na lhůtu pro stanovení daně. Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu ve své první větě jednoznačně stanoví, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůty pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. V případě, že povinnost podat přiznání k dani z převodu nemovitostí vznikla do 31. 12. 2010, tj. před účinností daňového řádu, jako je tomu v daném případě, zůstává okamžik počátku běhu lhůty zachován, a nebude proto posuzován podle ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu. Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty podle § 33 odst. 4 daňového řádu nejbližší následující pracovní den, takže posledním dnem lhůty pro stanovení daně byl v daném případě den 2. 1. 2012. Ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně v tomto případě postupoval v souladu s platnými právními předpisy, protože platební výměr na daň z převodu nemovitostí byl vydán dne 30. 12. 2011 a doručen žalobci prostřednictvím datové schránky dne 2. 1. 2012. Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný proto dospěl k závěru, že námitka ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně nemá oporu v zákoně, protože daň z převodu nemovitostí byla stanovena v zákonné tříleté lhůtě podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani a v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla tato lhůta prodloužena do 31. 12. 2012.

K námitce týkající se splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí v souvislosti s podnikatelskou činností převodce žalovaný uvedl, že podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví a) ke stavbě, která je novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu, b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, přičemž všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení musí být splněny kumulativně, a to ke dni právních účinků vkladu. Z předložených dokladů a z listin, které si opatřil správce daně a odvolací orgán od příslušného živnostenského úřadu, jednoznačně vyplývá, že ke dni právních účinků vkladu předmětné smlouvy do katastru nemovitostí měl žalobce v obchodním rejstříku zapsán jen předmět podnikání „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor“ a že živnostenská

oprávnění „realitní kancelář“ a „provádění bytových a občanských staveb“, která byla zapsána v obchodním rejstříku žalobce od jeho založení v roce 1995, byla na žádost žalobce zrušena. Stejně tak výmaz předmětu podnikání z obchodního rejstříku byl proveden na žádost žalobce ze dne 11. 10. 2005. Je prokázáno, že všechna rozhodnutí převzal zástupce žalobce osobně a písemně se vzdal práva na odvolání. Rovněž tak z veřejně přístupných listin v obchodním rejstříku je prokazatelné, že při každé změně předmětu podnikání žalobce měnil stanovy společnosti. Poslední změna stanov tak byla provedena notářským zápisem NZ 905/2008 N 1084/2008 ze dne 22. 12. 2008, kterým bylo rozhodnuto takto: „Stanovy společnosti, jejichž úplné znění je ke dni 14. 9. 2005, se mění, a to tak, že v čl. 4, který se týká předmětu podnikání, se doplňuje o tento další předmět podnikání: - výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.“ Tyto skutečnosti jednoznačně prokazují, že se nejednalo o administrativní nedopatření, jak uvádí žalobce.

Pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani a s přihlédnutím k tomu, že zákonodárce měl v úmyslu podpořit pouze subjekty, jejichž podnikatelskou činností je skutečná výstavba, případně prodej nemovitostí, došlo od 1. 7. 2000 k upřesnění podmínky tak, že osvobození podle shora uvedeného ustanovení se přizná, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec. Na daňové případy, které nastaly po tomto datu, tj. po 1. 7. 2000, již tedy nelze aplikovat předmětné ustanovení zákona o trojdani ve znění platném do 30. 6. 2000, jak navrhuje žalobce, když uvádí, že k faktickému přerušení nebo ukončení činností vymazaných z obchodního rejstříku nikdy nedošlo a že nadále pokračoval ve své podnikatelské činnosti.

Výkon podnikatelské činnosti je pro různé obory upraven zvláštními zákony, přičemž se na většinu z nich vztahuje režim zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“). Podle § 28 odst. 1 živnostenského zákona se rozsah živnostenského oprávnění posuzuje podle obsahu živnostenského listu nebo koncesní listiny. Pokud výstavbu a prodej nemovitostí nelze podřadit pod živnostenské oprávnění žalobce vyplývající z předmětu podnikání uvedeného v obchodním rejstříku, není možné hovořit o splnění zákonných podmínek pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí. Jen jsou-li podle živnostenského zákona naplněny všechny znaky živnosti uvedené v ustanovení § 2 tohoto zákona, mezi něž patří i podmínka „a za podmínek stanovených tímto zákonem“, čímž se rozumí podnikání na základě vydaného živnostenského oprávnění, lze podle názoru žalovaného hovořit o tom, že předmětem podnikatelské činnosti daňového subjektu jsou činnosti vyjmenované v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Podle § 27 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“) je obchodní rejstřík veřejný seznam, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích. Podle § 35 písm. b) obchodního zákoníku se kromě jiného do obchodního rejstříku zapisuje předmět podnikání (činnosti). Dále § 29 odst. 1 obchodního zákoníku stanoví, že proti tomu, kdo jedná v důvěře v zápis v obchodním rejstříku, nemůže ten, jehož se takový zápis týká, namítat, že tento zápis neodpovídá skutečnosti. Žalobce je právnickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku, do něhož se zapisuje předmět podnikání (činnosti), který je obligatorní náležitostí společenské smlouvy. Předpokladem pro zápis předmětu podnikání je doložení živnostenského či jiného oprávnění k činnosti, která má být do obchodního rejstříku zapsána. Tak, jak je již shora uvedeno, jde-li o podnikání na základě živnostenského zákona, posuzuje se podle ustanovení § 28 odst. 1 živnostenského zákona rozsah živnostenského oprávnění podle obsahu živnostenského listu

nebo koncesní listiny. V kontextu s tím je potřeba přihlédnout i k ustanovení § 61 odst. 1 živnostenského zákona, podle něhož je neoprávněným podnikáním provozování činnosti, která je předmětem živnosti, bez živnostenského oprávnění pro tuto živnost. Z tohoto ustanovení vyplývá, že podnikatel musí mít příslušné živnostenské oprávnění, aby mohl provozovat tomu odpovídající živnost.

Žalovaný na základě všech shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, neboť podle výpisu z obchodního rejstříku byl v rozhodné době předmětem podnikání žalobce pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Žalobce tedy neprokázal, že převod nemovitostí byl prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jeho předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, takže v tomto rozsahu neunesl důkazní břemeno.

K námitce, týkající se porušení ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu, žalovaný uvedl, že správce daně při stanovení daně vycházel ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Daňově právní vztah vzniká ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí smlouvy, na základě které došlo k převodu nemovitostí, a tím i k naplnění předmětu daně z převodu nemovitostí. Jednoznačným projevem vůle je tak právní úkon, na základě kterého došlo k prodeji nemovitostí uvedených ve smlouvě za dohodnutou kupní cenu. Rovněž tak je jednoznačným projevem vůle vymezení předmětu podnikání a jeho zápis do obchodního rejstříku. Žalobce tak dal svými jednotlivými právními úkony zřetelně najevo, že předmětné nemovitosti chce prodat a rovněž tak v jakém oboru činnosti bude v určitém časovém období podnikat.

Pro uplatnění práva na přiznání osvobození podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani je dle žalovaného třeba dodržet hmotněprávní podmínky stanovené v citovaném ustanovení, z jehož textu vyplývá zřejmý úmysl zákonodárce přiznat osvobození od daně z převodu nemovitostí omezenému okruhu subjektů. Podmínku vyjádřenou slovy „podnikatelská činnost převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů“, je třeba vykládat v kontextu s pojmem podnikání podle § 2 obchodního zákoníku a ustanovení § 2 živnostenského zákona. V zájmu zachování rovnosti poplatníků před zákonem ověřuje správce daně také splnění podmínky ve vztahu k náplni podnikatelské činnosti podle výpisu z obchodního rejstříku, případně podle výpisů ze živnostenského rejstříku. Z obsahu právních úkonů, kterými jsou bezpochyby jednotlivé návrhy podávané žalobcem v různých časových etapách k zápisu do obchodního rejstříku, jednoznačně vyplývá, že skutečným obsahem jednoho z těchto právních úkonů bylo v období od 23. 9. 2005 do 14. 1. 2009 zapsání předmětu podnikání „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor“, a to bez dalšího. Vzhledem k tomu, že zápis v obchodním rejstříku nenaplní dle předmětného ustanovení zákona o trojdani, má žalovaný za to, že správce daně posoudil všechny důkazy v souladu s platnými právními předpisy, takže shora uvedená ustanovení daňového řádu neporušil.

K odkazu žalobce na rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007 č. j. 2 AfS 212/2006-147, ze kterého kromě jiného plyne, že za rozhodující je nutno považovat skutečnost, zda se jedná o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k „novému“ bytu a zda převodcem je subjekt, který se touto činností zabývá, žalovaný podotkl, že v tomto případě se jednalo o prodej nemovitostí, který se uskutečnil ještě před účinností novely zákona o trojdani č. 103/2000 Sb., tedy v období do 30. 6. 2000, kdy byla pro přiznání nároku a osvobození dle § 20 odst. 7

zákona o trojdani stanovena podmínka, že převod stavby je prováděn v souvislosti podnikatelskou činností převodce, která však nebyla nijak upřesněna. S účinností od 1. 7. 2000 byla podnikatelská činnost převodce v zákoně o trojdani již specifikována jako výstavba nebo prodej staveb a bytů. Takto specifikovanou podnikatelskou činnost ovšem žalobce k datu právních účinků vkladu neměl v předmětu činnosti uvedenu. V jeho případě došlo v roce 2005 ke zrušení všech živnostenských oprávnění, na základě kterých bylo předmětem činnosti žalobce provádění bytových a občanských staveb, realitní kancelář, případně koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a k obnovení předmětu činnosti uvedeného v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani došlo až v lednu 2009.

Závěrem žalovaný poznamenal, že z důvodu probíhajícího soudního přezkumu pod sp. zn. 9 Af 36/2010, kde předmětem sporu je otázka přiznání stejného nároku na osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, požádal Generální finanční ředitelství o prodloužení lhůty pro vyřízení předmětného odvolání. Lhůta pro vyřízení odvolání byla prodloužena do 31. 10. 2012, a to s ohledem na prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Z tohoto důvodu nemohl žalovaný vyčkat na rozsudek soudu v dané věci, a postupoval tedy v odvolacím řízení s přihlédnutím k dosud vydané judikatuře podle listin, které měl k dispozici. Na základě všech výše uvedených zákonných ustanovení a zejména pak skutečnosti, že žalobce neprokázal splnění jedné z podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani, dospěl k závěru, že odvoláním napadené rozhodnutí č. j. 560184/11/001966101284 ze dne 30. 12. 2011 bylo vydáno v souladu s platnými právními předpisy.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i zrušení jemu předcházejícího platebního výměru. V žalobě předně namítl, že nesouhlasí s vypořádáním námítky prekluze lhůty pro stanovení daně, kterou jako odvolatel uplatnil a odůvodnil poukazem na novou úpravu správy daní provedenou daňovým řádem. S omluvou upozornil na písařskou chybu, kdy u domnělého konce lhůty pro stanovení je uveden letopočet 2008, když správně mělo být 2011. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje na přechodná ustanovení daňového řádu, který v § 264 odst. 4 stanoví, že počátek běhu lhůt určený podle dosavadních předpisů zůstává zachován. Dovodil tak, že počátek běhu lhůty pro stanovení daně nebyl 30. 9. 2008, ale podle ust. § 21 odst. 2 písm. a) ve znění k rozhodnému období (účinku návrhu na vklad do katastru nemovitostí) až dne 31. 12. 2008 a základní tříletá lhůta pro vyměření daně uplynula až dne 31. 12. 2011. K doručení výměru dne 2. 1. 2012 pak doplnil odkaz na § 33 odst. 4 daňového řádu, kde se upřesňuje, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Žalobce se ale domnívá, že za situace, kdy se žalovaný odkazuje se stanovením počátku běhu lhůty na dosavadní předpisy, tzn. na zákon o trojdani a ZSDP, není zde odkaz na daňový řád na místě, pokud jde o novou úpravu ukončení lhůty, které dosavadní předpisy neznaly. V této souvislosti se žalobce dovolává judikatury NSS a Ústavního soudu (sp. zn. 9 Af 86/2007, I.ÚS 1169/07, I.ÚS 2028/09), podle které má lhůta pro vyměření daně hmotněprávní povahu a na otázku prekluze je nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné v době vzniku daňového dluhu.

Žalobce dále v žalobě popsal průběh řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že v roce 2007 dokončil jako stavebník v domě čp. 710 na pozemku parc. č. 633, k. ú. Nové Město, obec Praha, výstavbu 31 bytových a 44 nebytových jednotek, prováděnou žalobcem, resp. jeho dodavateli na základě opakovaně prodlouženého stavebního povolení z roku 1997. V roce 2008 z nově kolaudovaných jednotek postupně převedl (prodal) do vlastnictví třetích osob 24 jednotek. Ke každému převodu podal přiznání k dani z převodu

nemovitostí, ve kterém uplatnil osvobození od daně na základě § 20 odst. 7 zákona o trojdani a příjmy z prodeje řádně zahrnul do výpočtu základu daně z příjmu právnické osoby. Dne 29. 7. 2011 mu byla doručena výzva k odstranění pochybností č. 347962/11/001961101284, kterou byl vyzván, aby doložil důvody a doklady svědčící o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně z převodu jednotky č. 710/3 a jejího příslušenství včetně spoluvlastnických podílů na pozemku a budově, uskutečněného v roce 2008. Žalobce ve svém vyjádření objasnil, že splňuje podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ust. § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani. Doložil, že se jednalo o první úplatný převod vlastnictví k bytu, který do doby převodu nebyl užíván podle zvláštního předpisu, a tato skutečnost nebyla správcem daně v řízení na prvním stupni ani žalovaným v řízení o odvolání zpochybněna. Rovněž objasnil a důkazními prostředky dokládal, že výstavbu nebo prodej staveb a bytů prováděl soustavně a nepřetržitě za účelem dosažení zisku, což bylo důvodem vzniku žalobce jako obchodní společnosti, a šlo tedy o z jeho strany o podnikání resp. o podnikatelskou činnost. K předmětné podnikatelské činnosti však žalobce neměl v době, kdy k převodu bytu došlo, živnostenské oprávnění, a předmět podnikání v obchodním rejstříku, který by se s fakticky nepřetržitě vykonávanou podnikatelskou činností shodoval, byl vymazán v roce 2005. Tuto skutečnost správce daně shledal jako nesplnění podmínky pro přiznání nároku na osvobození pod daně podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani a daň z převodu nemovitostí žalobci vyměřil z ceny zjištěné znaleckým posudkem. Proti platebnímu výměru se žalobce odvolal. V odvolání objasnil, z jakých důvodů považuje zákonnou podmínku na své straně za splněnou a poukázal na skutečnost, že vytýkané vady v rozsahu živnostenských oprávnění a registrovaného předmětu podnikání vznikly nedopatřením a že byly napraveny ještě před vydáním platebního výměru. Žalovaný však žalobcovo odvolání napadeným rozhodnutím zamítl. V závěru odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že nezpochybňuje naplnění podmínek stanovených v § 20 odst. 7 zákona o trojdani, kromě jediné podmínky, a to, že převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s její podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejichž předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Žalobce má za to, že žalovaný a správce daně nerozhodli v souladu se zákonem. Má pochybnosti o tom, zda se podmínka, která je uvedena v § 20 odst. 7 zákona o trojdani a kterou podle názoru žalovaného a správce daně domněle nesplnil, tj. že převod musí být prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností převodce - výstavbou nebo prodejem staveb a bytů atd., vůbec vztahuje na prodej bytů podle písmene b) citovaného ustanovení. Jazykově pojmovým rozbohem předmětného ustanovení žalobce dospívá k závěru, že se předmětná podmínka zřejmě uplatní pouze u převodů staveb podle písmene a), tj. k úkonům podle občanského zákoníku, nikoli však k převodům bytů podle zvláštního předpisu dle písmene b), což jsou věcně i právně odlišné úkony a jako rozdílné úkony je rozlišuje i přímo citované ustanovení zákona. Podle žalobce je při výkladu předmětného ustanovení nutno přihlédnout mimo jiné i k distinkci mezi pojmem podnikatelská činnost v první části liberalizační podmínky, tj. souvislost převodu stavby s určenou podnikatelskou činností, která se vztahuje na právnické osoby založené za účelem podnikání, což je beze vší pochybnosti případ žalobce, a pojmem předmět činnosti, který by se snad mohl dle rozebíraného ustanovení jako podmínka vztahovat i k prodeji bytů, ale zapisuje se do rejstříků právnických osob založených (na rozdíl od žalobce) za jiným než podnikatelským účelem, což není žalobcův případ. Z uvedeného vyplývá, že jde-li o převod nikoli stavby, ale bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a nebyl dosud užíván, přičemž se jedná se o převod podle zvláštního právního předpisu a prvním převodcem je fyzická osoba nebo právnická osoba založená za účelem podnikání, je již zákonná podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitostí splněna. Pouze v případě převodců - právnických osob, založených za jiným účelem než

podnikání, u kterých se nezapisuje předmět podnikání, požaduje zákon specifický předmět činnosti bez ohledu na to, co je předmětem převodu. To znamená, že převádí-li poprvé nový byt podle zvláštního předpisu podnikatel, pak souvislost převodu s podnikatelskou činností převodce vůbec podmínkou pro osvobození od daně z převodu nemovitostí není. Žalobce samozřejmě očekává, že proti takovému jazykovému výkladu ne úplně šťastně formulovaného ustanovení zákona může být, s přihlédnutím k dosavadní praxi, postaven výklad teleologický se závěrem pravděpodobně opačným, nicméně domnívá se, že odlišný výklad by představoval extensi, která v případě výkladu veřejnoprávní normy zakládající povinnosti soukromým osobám není přípustná. Nadto ani argumentace úmyslem zákonodárce v této věci nevede nutně k závěru, že by smyslem zákonné úpravy mělo být zúžení okruhu osob osvobozených od daně z převodu nemovitostí v souvislosti s převodem nových bytů, jak ve svých vývodech naznačuje žalovaný.

Žalobci není zřejmé, na základě čeho žalovaný dovozuje, že „zákonodárce měl v úmyslu podpořit pouze subjekty, jejichž podnikatelskou činností je skutečně výstavba, případně prodej nemovitostí.“ Je přesvědčen, že záměrem legislativního procesu v daném případě není a nemůže být podpora pouze určitých podnikatelských subjektů, ani zužování podmínek pro jejich privilegované osvobození od daňové povinnosti. Poukazuje na to, že předmětné ustanovení zákona bylo v původním znění do zákona o trojdani vloženo novelou č. 18/1993 Sb., přijatou na základě návrhu poslance M., adále na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 212/2006-147 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 1/2010 – 59.

Rovněž poukaz žalovaného na údajný „zřejmý úmysl zákonodárce zpřísnit podmínku...“ nemá dle žalobce oporu v průběhu legislativního procesu. Ani novelizované znění § 20 odst. 7 zákona o trojdani totiž nevychází z vládní předlohy zákona. Předmětné ustanovení bylo změněno zákonem 103/2000 Sb., sledujícím zcela jiné cíle, než zásahy do daňového systému (šlo zejména o úpravu převodů družstevních bytů do vlastnictví družstevníků a vznik kondominií). Změna § 20 odst. 7 zákona o trojdani byla „přílepkiem“ ze zákonodárné iniciativy poslance T. K.. Žalobce má za to, že zákonodárce jednak upřesnil osvobození od zdanění převodu staveb v souvislosti s vybranou podnikatelskou činností, a dále pak, nezávisle na předchozí úpravě, nově upravil osvobození od zdanění převodu nově vzniklých, dosud neužívaných bytů, aniž by ovšem v druhém případě ze zákonodárského záměru jakkoli vyplývalo zužování okruhu daňově osvobozených podnikajících převodců. Dle názoru žalobce tedy v daném případě znění zákona umožňuje takový výklad, že je-li první převodce nového dosud neužívaného bytu podnikatel, je od daně z převodu nemovitostí osvobozen v zásadě bez ohledu na to, co je předmětem jeho podnikatelské činnosti, a tento výklad, který je pro žalobce výhodnější, by měl být upřednostněn. Žalovaný, jakož i správce daně, však případ posuzovali nesprávně jako převod stavby, a tím tento pro žalobce výhodnější výklad zákona znemožnili.

Bez ohledu výše uvedené se žalobce dále domnívá, že správce daně ve vyměřovacím řízení a shodně i žalovaný v řízení odvolacím vyhodnotili nesprávně, v rozporu se skutečností, s principy obchodního práva a s principy řízení o správě daní a poplatků otázku, zda šlo o převod bytu v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce, a zda touto činností byla a měla být v době převodu výstavba nebo prodej staveb a bytů.

K podnikatelskému charakteru své činnosti žalobce uvedl, že je obchodní společností, která byla založena v roce 1995 s tímto předmětem podnikání:

- a) koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej
- b) realitní kancelář
- c) zprostředkovatelská činnost
- d) provádění bytových a občanských staveb
- e) správa nemovitostí a nebytových prostor včetně služeb souvisejících.

Společnost byla založena bez výzvy k upsání akcií rozvržením 420.000 ks akcií na jméno s nominální hodnotou 1.000,- Kč, když základní jmění společnosti bylo splaceno peněžitým vkladem 231.000.000,- Kč a hodnotou 189.000.000,- Kč z nepeněžitého vkladu, oceněného na 463.873.000,- Kč, tvořeného projektem GALLERY MYŠÁK, zahrnujícího mj.:

- vlastnictví nemovitostí na LV č. 811, 604, k. ú. Nové Město
- studie projektu na realizaci stavby GALLERY MYŠÁK,
- náklady spojené s přípravou, vývojem a realizací projektu k 30. 8. 1995
- všechna oprávnění k realizaci stavebního projektu, vydaná k 10. 11. 1995 příslušnými správními úřady.

Kapitálové zajištění pro realizaci projektu GALLERY MYŠÁK v potřebném rozsahu základního kapitálu téměř půl miliardy korun bylo hlavním důvodem založení společnosti. Takto kapitálově zajištěný investiční projekt od počátku předpokládal výstavbu a následný prodej provedených bytových jednotek a činnost žalobce k tomuto záměru soustavně směřovala. Jednalo se tedy v zásadě o činnost developerskou. Toto vše žalobce v daňovém řízení doložil řadou důkazních prostředků, jejichž autenticitu správce daně ani žalovaný nepochybnili.

V řízení nebylo zpochybněno ani to, že žalobce činnost developera související s převodem bytu (tj. činnost převodu bytu nezbytně předcházející) vyvíjel samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí dovozuje, že činnost žalobce spočívající v realizaci takto rozsáhlého developerského projektu není činností podnikatelskou, protože nevykazuje znak soustavnosti, jedná se o argumentaci na první pohled scestnou. Žalobce popírá, že by kdekoli ve svém odvolání jakkoli potvrdil, že „neměl v úmyslu převod nemovitosti (zde bytové jednotky) realizovat v rámci své podnikatelské činnosti“, a konstatuje, že předmětnému tvrzení žalovaného nerozumí. Namítá, že pod pojmem soustavnosti se má podle ustáleného výkladu na mysli činnost nikoli jednorázová, příležitostná nebo nahodilá. To ovšem neznamená, že se musí jednat o činnost na dobu neurčitou. Zejména v případě developerských projektů toho typu, jakým je projekt GALLERY MYŠÁK, bývá například často podmínkou úvěrujících bankovních ústavů, že projekt je realizován samostatně mimo jakoukoli jinou podnikatelskou činnost, tj. banky často požadují, aby úvěrované projekty byly realizovány samostatnou právní osobou výlučně za tím účelem založenou, tak aby nemohlo dojít k nepřehlednému prolínání peněžních toků a účetní evidence k projektu s celkovým účetnictvím firmy, uskutečňující i jiné obchodní případy. Důsledkem developerského přístupu ke stavebním investicím tedy je existence právnických osob, založených v zásadě na dobu určitou, byť neurčenou konkrétní délkou trvání podnikatelského záměru v časových jednotkách nebo datem ukončení. Automaticky se ale v takových případech předpokládá zánik nebo transformace daňového subjektu po skončení realizace projektu. Podle vědomostí žalobce nebylo takovým developerským subjektům, založeným pouze k realizaci jednoho projektu, doposud nikdy upřeno postavení podnikatele a jejich činnost nikdy nebyla vyňata z rámce podnikání - a nedávalo by to ani smysl.

V případě developerského projektu Gallery Myšák se nejednalo o činnost jednorázovou, ale o činnost prováděnou soustavně. Na jejím konci po uplynutí patnácti let byl prodej 23 bytových jednotek. Žalobce má za to, že již z dříve doložených tvrzení i z povahy věci toto jednoznačně vyplývá. Závěr žalovaného, že se v daném případě prodeje bytů z projektu GALLERY MYŠÁK jedná o činnost jednorázovou, je tedy věcně nesprávný.

Žalobce má za nepochybné, že činnost směřující k výstavbě a prodeji bytů nevykonával jednorázově ani příležitostně ani nahodile, tedy vykonával ji soustavně, a že v přímé souvislosti s touto soustavnou činností uskutečnil předmětný převod bytu (stejně jako převody 22 dalších bytů). Protože činnost žalobce nese i další znaky uvedené v § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, jedná se o činnost podnikatelskou.

Žalobce dále uvedl, že zřejmě nejvážnější argumentace žalovaného odůvodňující nepřiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí směřuje k obsahu registračních rejstříků, pokud jde o určení předmětu podnikání (podnikatelské činnosti) žalobce. Žalobce nepopírá, že v období 2005 - 2009 přechodně neměl živnostenské oprávnění, které by jej opravňovalo k podnikání v oblasti realitní činnosti a provádění občanských staveb, a že takový předmět podnikání neměl ani registrován v obchodním rejstříku. Dle jeho názoru není v dané věci podstatné, zda k nastolení tohoto přechodného protiprávního stavu došlo nedopatřením, a zda se jednalo o nedopatření mezi žalobcem a správním úřadem nebo interní nedopatření v rámci jednání orgánů žalobce navenek, zapříčiněné přeceněním postavení žalobce jako investora realizujícího své podnikatelské záměry dodavatelským způsobem. V každém případě žalobce trvá na názoru, že - z hlediska jeho postavení jako podnikatele - sama neexistence živnostenského oprávnění a absence deklaratorní registrace předmětu podnikání v obchodním rejstříku neznámá, že by žalobce fakticky předmětnou činnost nevykonával podnikatelským způsobem a že by pro potřeby daňového řízení měl být rozhodný formálněprávní stav a nikoli stav faktický. V této otázce je žalobce se žalovaným v rozporu zejména ohledně výkladu zásady materiální pravdy, zakotvené původně v § 2 odst. 7 ZSDP a následně převzaté daňovým řádem v § 8 odst. 3, aplikované ve vztahu k obecným ustanovením obchodního zákoníku a živnostenského zákona, upravujícím postavení a činnost podnikatelů. Citovaná ustanovení mezi základní zásady řízení zařazují povinnost správce daně brát při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Žalobce se na označenou zásadu odvolával v souvislosti se svým názorem, že správce daně je povinen podle této zásady posuzovat nikoli jenom dílčí právní úkony, ale i relevantní jinou skutečnost rozhodnou pro stanovení daně, totiž okolnost, zda podnikatelská činnost poplatníka odpovídá požadavkům zákona tak, jak je fakticky vykonávána, a nikoli podle toho, jaký je evidenční stav předmětu podnikání v obchodním rejstříku či do jaké míry jde o podnikání legální. Vycházel při tom zejména z okolnosti, že zápis předmětu podnikání v obchodním rejstříku je právní skutečností deklaratorního významu, a nelze tedy podle něj posuzovat skutečný rozsah podnikání zapsané osoby, a dále z toho, že povaha ani platnost právních úkonů nejsou nijak dotčeny tím, že osoba nemá oprávnění k podnikání (§ 3 a ObchZ).

Žalovaný se však s námitkou porušení zásady materiální pravdy vypořádal poněkud nelogicky, a to záměnou pojmů podnikatelská činnost, jak ji předjímá zákon o trojdání, a předmět podnikání, což je speciální pojem zavedený v souvislosti s evidenčními a povolovacími povinnostmi podnikatelů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že uzavření kupní smlouvy a úkony směrem k obchodnímu rejstříku byly jednoznačným projevem vůle, aniž zkoumal, jaká byla vůle žalobce ve vztahu k faktickému výkonu činnosti

a plnění navazujících daňových povinností, když žalobce soustavně vykazoval náklady a výnosy z výstavby bytů v přílohách svých daňových přiznání, což správce daně, popř. žalovaný mohli zjistit ze své úřední činnosti. Námitka žalobce nesměřovala k polemice s evidenčním stavem v úředních rejstřících, ale vztahovala se k legitimnímu požadavku, aby správce daně zkoumal i faktický předmět podnikání žalobce jako skutečnost rozhodnou pro stanovení daně, bez ohledu na to, že může jít zčásti o podnikatelskou činnost neoprávněnou, a aby svá zjištění v tomto směru uplatnil v daňovém řízení nezaujatě jak v neprospěch, tak i ve prospěch daňového subjektu.

Z ustanovení § 3a ObchZ žalobce poukazuje na dikci, podle níž povaha právního úkonu není dotčena tím, že osoba nemá oprávnění k podnikání. Nejde tedy pouze o zákonnou fikci platnosti právního úkonu, ale i o obecné podřazení úkonů, činěných v souvislosti s neoprávněným podnikáním, pod režim podnikatelské činnosti. Pojem podnikatelská činnost sám není zákonem definován a užívá se v logických souvislostech ze zákona vyplývajících. Konsekvence „týkající se podnikatelské činnosti“ se například vztahuje výslovně k obecným ustanovením § 261 ObchZ, kde komentáře upřesňují, za jakých okolností se o souvislost s podnikatelskou činností nejedná. Ze slova „týkající se“ vyplývá, že nejde jen o závazky, jimiž se bezprostředně realizuje zapsaný předmět podnikání podnikatelů, kteří jsou účastníky tohoto vztahu, ale i o závazky, které s jejich podnikáním souvisejí, tedy které jsou uzavírány ve vazbě na podnikání těch podnikatelů, kteří dané smlouvy uzavírají. Rozhodující je povaha účastníků při vzniku závazkového vztahu, případná změna tohoto charakteru tedy neznamená změnu právního režimu, ale podle obecných principů režim zůstává zachován.

Žalobce v odvolání výslovně upozornil na to, že správce daně ve vytýkacím řízení výslovně konstatoval, že provozováním činností výše uváděných jako důkaz pro osvobození od daně z převodu nemovitostí se daňový subjekt dopustil správního deliktu podle ust. § 63 odst. 1 živnostenského zákona. Správce daně tedy shledal, že se jednalo o podnikatelskou činnost neoprávněnou ve smyslu § 61 odst. 1 živnostenského zákona, a tím i o neoprávněné podnikání dle ust. § 3a ObchZ. Žalobce spáchání trestního deliktu nepopírá a je připraven za něj nést delikt ní zodpovědnost. Má však za nepochybné, že sankcí za tento správní delikt je pokuta vyměřená dle citovaného ustanovení živnostenského zákona a že sankcí nemůže být ztráta zákonného nároku na osvobození od daňové povinnosti, protože zákon takovou sankcí neumožňuje. S touto odvolací námitkou se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal.

Žalobce v závěru žaloby shrnul, že fakticky se jako podnikatel nepřetržitě zabýval činností, která svým obsahem odpovídá pojmu výstavba a/nebo prodej bytů, takto o své činnosti účtoval a v souvislosti s touto činností převedl za účelem dosažení zisku nové dosud nepoužívané postupně vlastní činnosti vybudované byty. Jakkoli se jednalo o podnikání neoprávněné, jde bezpochyby o činnost podnikatelskou. I v případě, že by souvislost mezi převodem takového bytu a podnikatelskou činností poplatníka byla podmínkou pro osvobození od daně z převodu bytu podle zvláštního zákona, byla tato podmínka fakticky splněna a správce daně to měl ve smyslu své povinnosti zakotvené dříve v § 2 odst. 7 ZSDP a nyní v § 8 odst. 3 daňového řádu, tj. v souladu se zásadou materiální pravdy, shledat a přiznat žalobci osvobození od povinnosti k dani z převodu nemovitostí.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě popřel důvodnost námitek uplatněných v žalobě, přičemž argumentoval obdobně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že žalobní námitky jsou v podstatě totožné s těmi, které žalobce uplatnil v žalobě ve skutkově obdobné věci, projednávané

u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 9 Af 36/2010, a proto odkázal též na obsah svého vyjádření k této žalobě. Dále mj. uvedl, že náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008, jehož se žalobce dovolává, se zabývá aplikací ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP ve vztahu k dani z příjmů a potažmo i těch daní, které mají zdaňovací období (např. daň z nemovitostí, silniční daň, daň z přidané hodnoty). Daň z převodu nemovitostí ale patří mezi daně jednorázové, tj. daně, které nemají zdaňovací období. Zákon o trojdani ve znění platném v rozhodné době stanovil lhůty pro vyměření daně odlišně, než je tomu v § 47 odst. 1 ZSDP. Od 1. 1. 2011, tj. s účinností daňového řádu, bylo ustanovení § 22 zákona o trojdani zrušeno. Pokud tedy bude vklad práva do katastru nemovitostí proveden po tomto datu, lhůta pro stanovení daně se bude posuzovat podle ustanovení § 148 daňového řádu a bude končit za tři roky ke stejnému dni, který označuje počátek lhůty, tj. poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení (§ 33 odst. 1 daňového řádu). S ohledem na skutečnost, že na běh a délku lhůty pro vyměření daně se vztahují přechodná ustanovení uvedená v § 264 odst. 4 daňového řádu a na skutečnost, že žalobce měl povinnost podat daňové přiznání v roce 2008, není možné na daný případ aplikovat postup stanovení lhůt pro vyměření daně uvedený v § 148 daňového řádu.

Pokud je ze strany žalobce rozebíráno, zda změna ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani vyjadřuje úmysl zákonodárce, protože změny tohoto ustanovení nejsou výsledkem normotvorného procesu zajišťovaného orgány exekutivní moci, ale jde o projev zákonodárné iniciativy členů zastupitelských sborů, žalovaný k tomu poznamenal, že zákonodárná moc je svěřena zákonodárnému orgánu, a to Parlamentu ČR. Podle žalovaného není v dané věci podstatné, zda se jednalo o vládní návrh nebo o výsledek poslanecké iniciativy, podstatná je skutečnost, že novela zákona o trojdani byla, coby výsledek zákonodárného procesu, ve shora uvedeném znění schválena. Změna § 20 odst. 7 zákona o trojdani ve vztahu k specifikaci činnosti převodce byla provedena v zájmu zachování principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace. Žalovaný proto nesouhlasí se závěrem žalobce, že daňový zákon je v části ustanovení § 20 odst. 7 týkající se podnikatelské činnosti převodce natolik nejasný, nesrozumitelný případně nepřesný, že by bylo možné aplikovat ust. § 20 odst. 7 tak, že je-li podnikatel prvním převodcem nového dosud neužívaného bytu, je od daně z převodu nemovitostí osvobozen v podstatě bez ohledu na to, co je předmětem jeho podnikatelské činnosti, a tento výklad, který je pro něj výhodnější, by měl být upřednostněn. Na základě takového výkladu by podmínka uvedená v zákoně zcela pozbyla svého smyslu. Zároveň by takový výklad měl za následek nerovnost poplatníků před zákonem, protože jakýkoliv první převod dosud neužívané stavby nebo bytu by požíval osvobození, pokud by byl převodcem podnikatel bez dalšího, ovšem stejný první převod dosud neužívané stavby by dani podléhal. Podstatou sporného ustanovení bylo podpořit právnické a fyzické osoby, jejichž předmětem činnosti nebo podnikatelskou činností je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Úmyslem zákonodárce rozhodně nebylo osvobodit každý první převod dosud neužívané nové stavby nebo nového bytu.

Sporná podmínka uvedená v § 20 odst. 7 zákona o trojdani vychází z toho, že je podnikání v České republice legislativně upraveno. Výkon podnikatelské činnosti je pro různé obory upraven zvláštními zákony, přitom na většinu podnikatelských činností se vztahuje režim živnostenského zákona. Podle § 28 odst. 1 živnostenského zákona se rozsah živnostenského oprávnění posuzuje podle obsahu živnostenského listu nebo koncesní listiny. Pokud výstavbu a prodej prováděných nemovitostí nelze podřadit pod živnostenské oprávnění žalobce vyplývající z předmětu podnikání uvedeného v obchodním rejstříku, není možné hovořit o splnění zákonných podmínek pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí. Jen jsou-li dle živnostenského zákona naplněny všechny znaky živnosti uvedené

v § 2 tohoto zákona, mezi něž patří i podmínka „a za podmínek stanovených tímto zákonem“, čímž se rozumí podnikání na základě vydaného živnostenského oprávnění, lze hovořit o tom, že předmětem podnikatelské činnosti daňového subjektu jsou činnosti vyjmenované v § 20 odst. 7 zákona o trojdaní. S přihlédnutím ke shora uvedenému, k zásadám daňového řízení upraveným v § 2 ZSDP a v zájmu zachování rovnosti poplatníků před zákonem ověřuje správce daně splnění podmínky stanovené v § 20 odst. 7 zákona o trojdaní ve vztahu k náplni podnikatelské činnosti z výpisu z obchodního rejstříku, případně z živnostenského rejstříku.

K námitce nesprávné aplikace § 2 odst. 7 ZSDP žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na právní názor uvedený v usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 73/2004 ze dne 3. 4. 2007, ve kterém soud dospěl k závěru, že o zakrývání (disimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP 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. Právní úkon žalobce – uzavření kupní smlouvy - byl jednoznačným projevem vůle prodat nemovitosti ve smlouvě uvedené za sjednanou kupní cenu. Projev vůle žalobce byl shodný se skutečností, a proto nelze na daný případ aplikovat. § 2 odst. 7 ZSDP.

Žalovaný též poukázal na nálezný sp. zn. IV. ÚS 814/06, ve kterém Ústavní soud provedl poměrně komplexní zhodnocení ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdaní včetně jeho legislativního vývoje a kromě jiného uvedl: „Správce daně byl v období do 30. 6. 2000 povinen posoudit, zda se jedná o převod nemovitosti v souvislosti s podnikatelskou činností převodce, nestačilo tedy mít jakoukoliv živnost, ale převod musel být realizován v souvislosti s touto podnikatelskou činností. Tato povinnost správce daně trvá i po dni 30. 6. 2000, neboť zákonodárce pouze blíže specifikoval podnikatelskou činnost převodce, a nezbavil tak správce daně povinnosti zjišťovat, jaká je podnikatelská činnost převodce a jaké jsou okolnosti převodu, resp. zda byl převod uskutečněn v souvislosti se specifikovanou podnikatelskou činností převodce.“ S účinností od 1. 7. 2000, byla podnikatelská činnost převodce v zákoně o trojdaní specifikována jako výstavba nebo prodej staveb a bytů. Žalobce tímto způsobem specifikovanou podnikatelskou činností ovšem k datu právních účinků vkladu do katastru nemovitostí neměl v předmětu činnosti uvedenou.

Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě uvedl, že pojem podnikání vymezuje obchodní zákoník v § 2 a rozumí se jím soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Pojem živnost je vymezen v § 2 živnostenského zákona v podstatě shodně s pojmem podnikání podle § 2 ObchZ. Pojem podnikání je však širší nežli pojem živnost. Zúžení pojmu živnost oproti pojmu podnikání je vyjádřeno dikcí „za podmínek stanovených tímto zákonem“ (rozuměj živnostenským zákonem). Oba pojmy jsou charakterizovány stejnými znaky. Musí se jedna o činnost vykonávanou:

- a) soustavně,
- b) samostatně podnikatelem,
- c) vlastním jménem podnikatele,
- d) na vlastní odpovědnost podnikatele a
- e) za účelem dosažení zisku.

Pojem soustavnost není definován v obchodním zákoníku, v živnostenském zákoně ani v žádném jiném obecně závazném právním předpise. Jedná se o pojem, který získává na

určitosti až na základě okolností konkrétního případu. S přihlédnutím ke shora uvedenému je možné konstatovat, že v okamžiku právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí měl žalobce v obchodním rejstříku zapsán předmět podnikání „Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor“.

Žalobce jakožto akciová společnost byl založen za účelem podnikání, z obchodního rejstříku není zřejmé, že by akciová společnost vykonávala jinou než podnikatelskou činnost. Výstavba nebo prodej nemovitostí, který je prováděn podnikatelem, vyžaduje živnostenské oprávnění podle zvláštního předpisu. Tímto předpisem je živnostenský zákon. Podnikatelská činnost výstavba nebo prodej nemovitostí je prováděna v rámci vázané živnosti „provádění staveb, jejich změn a odstraňování“ nebo v rámci volné živnosti ohlašovací „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“. Žádnou z vyjmenovaných živností neměl žalobce v době převodu uvedenou ve výpisu z obchodního rejstříku a v živnostenském rejstříku neměl zapsáno k datu právních účinků vkladu do katastru nemovitostí žádné živnostenské oprávnění. Pokud měl k rozhodnému datu uveden předmět činnosti spočívající v pronajímání nemovitostí, bytových a nebytových prostor, nejedná se v daném případě o živnost, která se řídí ustanovením živnostenského zákona. Činnost spojená s pronajmem nemovitostí může být živností jen za určitých podmínek.

Znakem podnikání je soustavnost. Znamená to, že za podnikání nelze obecně považovat jednorázovou nebo nahodilou činnost. Za takovou soustavou činnost nelze posuzovat provedení jednotlivého případu, tedy prodej stavby nebo bytu, pokud není prokázáno, že prodej se uskutečnil v rámci pravidelné činnosti, tj. opětuující se činnosti při splnění dalších podmínek stanovených v § 2 ObchZ.

Činnosti, které v souvislosti s převodem nemovitostí žalobce vykonával, dle žalovaného nenaplnují znaky podnikatelské činnosti, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Sám žalobce v odvolání potvrdil, že dotčený převod nemovitosti neměl v úmyslu realizovat v rámci své podnikatelské činnosti, resp. že nešlo o podnikatelskou činnost. Z jeho vyjádření vyplývá, že společnost byla v roce 1995 založena výlučně za účelem výstavby konkrétního realitního projektu a od svého založení vyvíjí pouze takovou podnikatelskou činnost, která s realizací tohoto konkrétního realitního projektu přímo souvisí. Žalovaný neshledává úmysl vykonávat aktivitu charakteristickou soustavností, tj. vykonávat podnikatelskou činnost v oboru výstavby a prodeje nemovitostí i poté, co budou všechny byty případně nebytové prostory zhotovené v rámci projektu Gallery MYŠÁK prodány.

Žalovaný nesouhlasí ani se závěrem žalobce, že z hlediska postavení žalobce jako podnikající osoby neexistence živnostenského oprávnění a absence deklaratorní registrace předmětu podnikání v obchodním rejstříku neznamená, že by žalobce fakticky předmětnou podnikatelskou činnost nevykonával a že by pro potřeby daňového řízení měl být rozhodný formálněprávní stav a nikoli stav faktický. Podle názoru žalovaného bylo v zájmu žalobce při zachování zásady „každý si má šetřit svá práva“, aby projekt takového rozsahu byl realizován v souladu s příslušnými zákony, a to včetně všech příslušných oprávnění.

V závěru svého vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na závěry, které k otázce aplikace § 20 odst. 7 zákona o trojdaní zaujal Krajský soud v Plzni v rozsudku sp. zn. 57 Ca 46/2007 ze dne 17. 9. 2008.

V replíce ze dne 21. 1. 2013 setrval na opodstatněnosti námitek, které uplatnil v žalobě. Blíže rozvedl námitku marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, když konstatoval, že ze samotné systematiky daňového řádu shledává na první pohled zřejmé, že ustanovení celé části druhé, hlavy II daňového řádu, konkrétně zejména § 32 a § 33, na které žalovaný odkazuje, se vztahují na procesní úkony daňových subjektů, nikoli na akty správce daně. Stanovení daně je ze strany správce daně vůči daňovému subjektu aktem hmotněprávního charakteru, a proto na jeho lhůty nelze uplatňovat výluky dnů pracovního volna a pracovního klidu, jak je pravidlem u úkonů procesních. To vyplývá z více úvah, mj. i ze skutečnosti, že konkrétní běh lhůty pro stanovení daně určují hmotněprávní předpisy (zde zákon o trojdani) a nikoli procesní ustanovení daňového řádu. Na aplikaci výkladu, který k ustanovení § 47 ZSDP podal Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007 č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, na daný případ nemění nic ani skutečnost, že konec prekluzivní lhůty v tomto případě nově upravuje daňový řád v ust. § 148. Pokud byl dne 2. 1. 2012 doručen žalobci daňový výměr ukládající mu daňovou povinnost, která 31. 12. 2011 prekludovala, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné, protože právo žalovaného daň vyměřit zaniklo, a to dříve, než byla prekluzivní lhůta o rok prodloužena rozhodnutím správce daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Žalovaný měl pro tuto nezákonnost daňový výměr zrušit.

Kromě opakování argumentů, které již uplatnil v žalobě, žalobce v replíce dále uvedl, že právní předpis nijak neupravuje časovou souvislost mezi průběhem podnikatelské činnosti daňového subjektu oprávněného k osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani a vlastním převodem nemovitosti, který má být v souvislosti s touto činností od daně osvobozen. Jinými slovy zákon nevylučuje, že k daňově přiznanému převodu dojde v souvislosti s podnikatelskou činností, která proběhla dříve a v době převodu již byla ukončena. Správce daně ani žalovaný se při posouzení věci nijak nezabývali tím, že žalobce byl založen s požadovaným předmětem podnikání v roce 1995, stavební povolení k celému projektu bylo vydáno v roce 1997 a výstavba projektu probíhala následujících deset let, kdy žalobce všechny potřebné registrace měl. To znamená, že žalobce přinejmenším v období let 1995 – 2005 materiálně vykonával podnikatelskou činnost požadovanou k daňovému osvobození, která byla i registrovaným předmětem jeho podnikání a živnostenského oprávnění. Úvaha, že započal s rozprodejem nově vybudovaných bytových jednotek po deseti letech administrativně podloženého podnikatelského úsilí bez jakékoliv souvislosti nejen s pokračující podnikatelskou činností v materiálním smyslu, ale i s předchozím deset let trvajícím předmětem podnikání, je evidentně zcestná.

V podání ze dne 18. 7. 2013 žalobce opětovně doplnil svou námitku týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Uvedl, že dnem, v němž uplynula lhůta pro stanovení daně, je 31. 12. 2008. Závěr žalovaného, že tento den se do běhu lhůty nezapočítává, nemá oporu v dikci § 148 odst. 1 daňového řádu. Dále se žalobce domnívá, že tříletá lhůta pro hmotněprávní úkon nekončí 1. 1. 2012, ale 31. 12. 2011. Doručení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně po uplynutí prekluzivní lhůty již nemůže být úkonem prodlužujícím lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně doručenému 2. 1. 2012, je tedy nezákonné, neboť prekluzivní lhůta pro pravomocné vyměření daně (nebo provedení úkonu lhůtu prodlužujícího) uplynula dne 31. 12. 2011.

Žalobce pochybuje o tom, zda v daném případě vůbec mohou být aplikovaná přechodná ustanovení daňového řádu, a to konkrétně § 264 odst. 4 tohoto zákona. Domnívá

se, že toto přechodné ustanovení nerespektuje konstantní pravidla, která byla vyjádřena nejvyššími soudními instancemi, a to jak Nejvyšším správním soudem, tak i Ústavním soudem, a také porušuje základní ústavní princip právní jistoty. Poukazuje na odbornou literaturu (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, Daňový řád. Komentář. 2. vydání. Praha, C. H. Beck, 2011, str. 592 a násl.), v níž se k přechodnému ustanovení daňového řádu uvádí následující:

„Nad rámec výše uvedeného je však kvůli povaze tohoto ustanovení a zejména díky povaze lhůty pro vyměření, resp. stanovení, daně nutno učinit obecnou poznámku. Podle konstantní judikatury jak Nejvyššího správního soudu, tak i soudu Ústavního (např. č. j. 9 Afs 86/2007-161 či sp. zn. I. ÚS 1169/07, bližší citace viz text judikatury, shodně i nález Ústavního soudu ze dne 15. března 2010, sp. zn. I. ÚS 2028/09), má lhůta pro vyměření daně hmotněprávní povahu. Jak uvádí rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 23. října 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, „účelem zavedení prekluzivní lhůty pro vyměření (respektive doměření) daně bylo stimulovat správce daně ke včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejím uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými obtížemi“. Z tohoto důvodu je zákonodárce při konstrukci lhůty pro vyměření daně omezován ústavním principem právní jistoty. Konkrétní vymezení tohoto principu z hlediska vztahu „nové“ a „staré“ úpravy činí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, sp. zn. I Afs 15/2009, následovně: „Nejvyšší správní soud pro pořádek předesílá, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy [...]. Na otázku prekluze (stejně jako na otázku promlčení) je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu.“ Jak je zřejmé, přechodná ustanovení daňového řádu vztahující se k úpravě lhůty pro vyměření (stanovení) daně tato pravidla postulovaná nejvyššími soudními instancemi nerespektují. Naopak zcela jasně stanoví pravidla opačná, tj. že se i na lhůtu pro vyměření daně rozběhlou podle zákona o správě daní a poplatků použijí nová pravidla stanovená daňovým řádem. Podle našeho názoru tím však dochází k porušení ústavního principu právní jistoty, neboť dané ustanovení je svou povahou retroaktivní (retroaktivita nepravá), když zákonodárce ani v důvodové zprávě neurčuje veřejný zájem, který by možnost použití tohoto pravidla v rozporu s principem právní jistoty ospravedlňoval.“

Z výše uvedeného doktrinálního výkladu i citované soudní judikatury lze tedy podle žalobce učinit závěr, že na otázku prekluze je nutné aplikovat právní předpisy, které byly platné a účinné k době vzniku domnělého daňového dluhu, přestože daňový řád stanoví jinak.

K otázce, zda se za doměření nebo vyměření považuje i doručení nepravomocného rozhodnutí, žalobce odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 86/2007, podle kterého je podle § 47 ZSDP nutno daň vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Žalobce dovozuje per analogiam, že obdobně musí být v souladu se zákonem účinným v době vzniku daňové povinnosti do konce kalendářního roku učiněn i úkon správního orgánu, který by případně mohl vést k prodloužení prekluzivní lhůty.

Žalobce dále ve svém podání konstatoval, že není vždy nutné a ani možné postupovat při posuzování podnikatelské činnosti jenom podle předmětu podnikání, který je zapsán

v obchodním nebo živnostenském rejstříku, což je pojem nepochybně užší a formálnější, nýbrž při posouzení toho, jaká je podnikatelská činnost společnosti, je potřeba zhodnotit reálný, a tedy i faktický projev společnosti navenek. V této souvislosti uvedl, že hlavním a jediným cílem jeho založení byla realizace projektu Gallery Myšák. Účel založení obchodní společnosti byl tedy podmíněn výstavbou samotného projektu a následným prodejem bytových jednotek, které měly být na základě projektu vybudovány a které byly i žalobcem následně provedeny v podnikatelském režimu, tzn. financovány podnikatelským úvěrem, zhotoveny na základě podnikatelských závazkových vztahů s dodavateli včetně daňových dopadů atd. Na základě výše popsaného je dle žalobce zřejmé, že převod bytových jednotek souvisel s jeho podnikatelskou činností. Jednalo se o činnost soustavnou, která směřovala k realizaci projektu Gallery Myšák, nikoliv o činnost nahodilou nebo jednorázovou. Dále tato podnikatelská činnost byla vykonávána na vlastní účet, na vlastní odpovědnost a zejména za účelem dosažení zisku.

Na podporu svého názoru na vymezení podnikatelské činnosti žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 479/2001, v jehož odůvodnění se soud zabýval také hodnocením otázky, zda podnikatelskou činnost lze hodnotit pouze z výpisu z obchodního rejstříku, přičemž dovodil, že *„vzhledem ke znění shora citovaného ustanovení zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí byl žalovaný povinen zjišťovat v rámci důkazního řízení, zda byl převod dané stavby prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce. Zda tomu tak nebylo (jak tvrdí žalovaný), nelze rozhodně seznat pouze s žalovaným uváděného úplného výpisu z obchodního rejstříku žalobce. Žalovaný byl ve správním řízení povinen se po skutkové stránce dopodrobna zabývat zjištěním, jaká byla faktická podnikatelská činnost žalobce v rozhodném období a nezužovat tento pojem pouze na nutnost zápisu stavební činnosti jako předmětu podnikání daňového subjektu do obchodního rejstříku. Pokud tak žalovaný učinil, dopustil se rovněž porušení zákona, a to formou jeho vadného výkladu, který v zákoně nemá oporu.“*

Na základě citovaného rozsudku a související argumentace má žalobce za to, že žalovaný se s jeho námitkami i pozdějšími vyjádřeními, která se týkají jeho faktické podnikatelské činnosti, nevypořádal. Žalovaný nadále setrvale vychází jenom z formálního znaku podnikatelské činnosti, tj. výpisu z obchodního rejstříku žalobce a jeho předmětu podnikání v rejstříku živnostenském, aniž by přihlédl k faktické podnikatelské činnosti žalobce tak, jak ji vykonával a zejména pro jakou byl založen. Na svou podporu žalobce zmínil též nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 814/06. Má za to, že odůvodnění uvedeného nálezu nijak nesvědčí žalovanému a naopak podporuje pozici žalobce, protože žalovaný jako správce daně nepřihlédl k faktické podnikatelské činnosti žalobce, a tedy nepřihlédl k základní zásadě daňového řízení podle § 2 odst. 7 ZSDP. S námitkou týkající se této zásady se žalovaný nevypořádal ani v posledním vyjádření, když uvedenou zásadu poněkud restriktivně a nelogicky zužuje jenom na právní titul, na základě kterého došlo k převodu bytu, tj. na kupní smlouvu.

Podáním ze dne 27. 9. 2013 žalobce upozornil soud na rozhodnutí č. j. 5 Afs 71/2012-37, jímž Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti ve věci s obdobným skutkovým obsahem, a to zcela v souladu s argumentací, jakou uplatnil žalobce v této věci.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2008 je od daně z převodu nemovitostí osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví

a) ke stavbě, která je novou stavbou, na niž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu,

b) k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.

Podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2010 daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Podle § 22 odst. 2 zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2010 byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Podle § 264 odst. 4 daňového řádu běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Podle § 33 odst. 1 daňového řádu lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, případně poslední den lhůty na jeho poslední den.

Podle § 33 odst. 4 daňového řádu případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu kratší než jeden den.

Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

Podle § 2 odst. 7 ZSDP se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle § 8 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná v té její části, v níž žalobce brojí proti závěrům žalovaného týkajícím se aplikace klíčového ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Soud nepřisvědčil námitce žalobce, že ke stanovení daně došlo až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Správce daně i žalovaný v souzené věci správně aplikovali přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, neboť ke dni nabytí účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011) lhůta pro vyměření předmětné daně, která podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani započala běžet od konce kalendářního roku 2008, ve kterém žalobci vznikla povinnost podat daňové přiznání, ještě neskončila. V souladu se zmíněným ustanovením zůstal zachován okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů, tj. podle § 22 odst. 1 zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2010.

Soud se neztotožňuje s názorem žalobce o protiústavnosti ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Je pravdou, že toto ustanovení zakotvuje nová pravidla pro počítání prekluzivní lhůty, ve které jediné je možné daňovému subjektu účinně stanovit daňovou povinnost, přičemž tato pravidla je podle něj nutno aplikovat i na běh dříve započatých lhůt, které ke dni nabytí účinnosti daňového řádu neskončily. Tento dopad do právních vztahů vzniklých ještě před nabytím účinnosti daňového řádu lze označit za *nepravou* retroaktivitu, která ovšem – ve světle četných nálezů Ústavního soudu – není nepřijatelná. Uvedené ustanovení nicméně nezakládá žádnou nerovnost mezi daňovými subjekty, protože se vztahuje na veškeré lhůty pro vyměření (stanovení) daně, které ke dni nabytí účinnosti daňového řádu neskončily. Daňové subjekty, na jejichž právní postavení má toto přechodné ustanovení daňového řádu dopad, se s ním dozajista mohly (a měly) seznámit prostřednictvím Sbírky zákonů, a mohly tak s jistotou počítat i s dopady, které toto ustanovení bude mít na běh dosud neskončených lhůt pro vyměření (stanovení) jejich daňových povinností. Žalobce proto nemůže s úspěchem tvrdit, že zmíněné přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nepřijatelným způsobem porušuje ústavní princip právní jistoty.

Žalovaný rovněž nepochybil, když při počítání prekluzivní lhůty pro stanovení daně zohlednil § 33 odst. 4 daňového řádu, jenž stanoví, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Žalobcovo tvrzení, že toto ustanovení se vztahuje pouze na procesní úkony daňových subjektů a nikoli na akty správce daně, zjevně vychází z předchozí právní úpravy obsažené v § 14 odst. 8 ZSDP, podle kterého případně-li poslední den lhůty *pro uplatnění právních úkonů vůči správci daně* na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Nová právní úprava počítání času obsažená v § 33 daňového řádu však žádné takové „omezení“ týkající se charakteru právních úkonů nemá a nepochybně dopadá na veškeré lhůty upravené daňovým řádem, tedy i na prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Pokud tedy v souzené věci tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně započala běžet 31. 12. 2008, její konec připadl na 31. 12. 2011, což byla sobota. V souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu (aplikovaného na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu) byl posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, což bylo pondělí 2. 1. 2012. V tento den byl žalobci správcem daně doručen předmětný platební výměr na daň z převodu nemovitostí, což mělo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, tedy do 2. 1.

2013. Napadené rozhodnutí ze dne 26. 10. 2012 tak bylo vydáno v rámci této lhůty, a nikoliv až po jejím uplynutí.

K témuž závěru by ovšem soud musel dospět, i kdyby přistoupil na názor žalobce, že v dané věci je při určení délky prekluzivní lhůty nutno vycházet pouze z právní úpravy účinné ke dni vzniku daňové povinnosti, tj. z úpravy obsažené v § 22 zákona o trojdani. V takovém případě by nebylo možné pomínout § 22 odst. 2 zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2010, který stanoví, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. V souzené věci žalobce v žalobě sám výslovně zmínil, že mu dne 29. 7. 2011 byla doručena výzva správce daně k odstranění pochybností č. 347962/11/001961101284, kterou byl vyzván, aby doložil důvody a doklady svědčící o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně z převodu jednotky č. 710/3 a jejího příslušenství včetně spoluvlastnických podílů na pozemku a budově, uskutečněného v roce 2008. Tato výzva byla nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně, jenž měl v souladu s § 22 odst. 2 zákona o trojdani za následek, že tříletá lhůta k vyměření daně začala běžet znovu od konce roku 2011, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven. Pak ovšem tato lhůta skončila teprve koncem roku 2014. I v tomto případě tedy platí, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rámci prekluzivní lhůty.

Soud však shledal opodstatněnými námitky namířené proti závěrům žalovaného týkajícím se výkladu a následné aplikace § 20 odst. 7 zákona o trojdani na žalobcův případ. Předně je nutno konstatovat, že skutkově obdobnou věcí mezi týmiž účastníky soud řešil již v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Af 36/2010. Na závěrech, k nimž dospěl v rozsudku ze dne 21. 8. 2013 č. j. 9 Af 36/2010 – 68, soud i nadále trvá, a protože tyto závěry, které mají oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu, lze bez dalšího vztáhnout i na nyní projednávanou věc, nezbývá mu, než aby je nyní (v podstatě doslova) zopakoval.

V projednávané věci správní orgány obou stupňů nepřiznaly žalobci osvobození od daně z převodu nemovitostí ve vztahu k převáděnému bytu výlučně z toho důvodu, že neprokázal, že převod bytu je prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů (§ 20 odst. 7 in fine zákona o trojdani). Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, *žalovaný dospěl k závěru, že převod předmětného bytu nemohl být prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností žalobce, kterou by byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, výhradně na základě zjištění, že žalobce v době převodu neměl zapsán odpovídající předmět činnosti v živnostenském ani obchodním rejstříku.* Žalobce (stručně řečeno) namítá, že takovou podnikatelskou činnost v rozhodné době materiálně vykonával a že žalovaný měl při rozhodování v dané věci zohlednit faktický výkon dané podnikatelské činnosti a nikoliv vycházet jen z formálního stavu zápisů v živnostenském a obchodním rejstříku.

Zcela totožnou problematikou se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 13. 3. 2013 č. j. 5 Af 73/2012 – 41 nebo v rozsudku ze dne 22. 3. 2013 č. j. 5 Af 71/2012 – 37. Se závěry, ke kterým ve zmíněných rozsudcích Nejvyšší správní soud dospěl a které jsou aplikovatelné i na nyní projednávanou věc, se Městský soud v Praze zcela ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje. Soud na tomto místě považuje za vhodné citovat klíčové pasáže rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013 č. j. 5 Af 73/2012 – 41, ze kterých zřetelně plyne, že žalovaný v projednávané věci rozhodl v rozporu se zákonem.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 3. 2013 č. j. 5 AfS 73/2012 – 41 mj. konstatoval, že „Při posouzení podmínky osvobození spočívající v tom, zda stěžovatel vykonával podnikatelskou činnost nebo předmětem jeho činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a bytů, je nezbytné vyjít ze smyslu a účelu daně z převodu nemovitostí jako celku a zejména z konstrukce osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. V dané věci existují v zásadě dva výklady. První názor prezentovaly finanční orgány, podle nichž stěžovatel nenaplnil uvedenou podmínku, neboť v rozhodné době neměl jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsanou výstavbu nebo prodej staveb a bytů. Druhý názor, zastávaný stěžovatelem, vychází ze skutečného stavu, tedy že stěžovatel tuto podnikatelskou činnost fakticky vykonával, byť ji neměl v předmětné době zapsanou jako předmět podnikání v obchodním rejstříku. Stěžovatel se přitom dovolává toho, že zákon nevyžaduje, aby takový údaj v obchodním rejstříku byl zapsán, ale pouze stanoví, aby takový předmět podnikání nebo činnosti daňový subjekt provozoval.

Nejvyšší správní soud se otázkou interpretace § 20 odst. 7 zákona o trojdani zabýval několikrát, přitom konstantní judikatura k citovanému ustanovení klade důraz na smysl a účel osvobození nových staveb a bytů, zejména na motivaci k podnikatelské činnosti v oblasti výstavby a prodeje nemovitostí a naplnění cíle dosažitelnosti a dostupnosti bydlení; zákonný text je v judikatuře zdejšího soudu interpretován ve prospěch osvobození převodů či přechodů nových staveb a bytů od daně z převodu nemovitostí. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2006, č. j. 1 AfS 57/2005 - 61, publ. pod č. 915/2006 Sb. NSS, plyne, že při posuzování podmínek osvobození od daně z převodu nemovitostí je třeba aplikovat kritérium ekonomické rovnováhy a spravedlivého zdanění. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedené interpretace konstatoval, že „první úplatný převod se naopak osvobozuje i přesto, že jím strany dosáhly svých ekonomických cílů a převodce z něj má majetkový prospěch. Ačkoli tedy byla zaplacená kupní cena, jejíž část by bylo možno odčerpat coby daň z převodu nemovitostí, stát se této možností zříká: důležitější než příjem plynoucí z takových převodů je pro něj totiž zájem na oživení ekonomiky v oblasti stavebnictví a realit. Účelem osvobození od daně je zprostit investora (případně zprostředkovatele), který poprvé převádí nově vzniklou nemovitost na jiného, daňové zátěže, a umožnit mu tak, aby mohl co nejvíce prostředků získaných prodejem nemovitosti opět investovat do výstavby a trhu s nemovitostmi.“ V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 AfS 212/2006 - 147, dostupném na www.nssoud.cz, se zdejší soud se sice zabýval interpretací daného ustanovení v souvislosti s vymezením samostatného předmětu obchodní činnosti do 1. 1. 2001 v intencích nařízení vlády č. 140/2000 Sb., nicméně mimo jiné konstatoval: „Při interpretaci citovaného zákonného ustanovení má Nejvyšší správní soud za zjevné, že je nutno je vykládat z hlediska jeho gramatického znění i účelu takovým způsobem, že v rámci zájmu na bytové výstavbě stát osvobozuje od daně z převodu nemovitostí případy prvního úplatného převodu či přechodu vlastnického práva ke stavbě. Toto řešení je zcela racionální a ekonomicky odůvodněné, neboť v opačném případě by nastala situace, že by se cena prodávaných nemovitostí navyšovala o odváděnou daň, což by se negativně projevilo na dostupnosti bydlení a na s tím souvisejících jevech (zhoršená mobilita pracovní síly, dopady do rodinného života apod.). Lze tak konstatovat, že citovaná právní regulace představuje praktický nástroj usnadňující a motivující podnikatelskou činnost a alokaci hmotných zdrojů k plnění společenských potřeb, tzn. lepší dostupnosti bydlení. Právě takto je proto třeba na tuto zákonnou úpravu nahlížet a dovozovat její smysl. Za rozhodující je tedy nutno považovat skutečnost, zda se jedná o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k „novému“ bytu a zda převodcem je subjekt, který se touto činností zabývá. Jinak řečeno, ratio této zákonné úpravy nespočívá v samoúčelném zvýhodnění některých podnikatelských subjektů, nýbrž v podpoře bydlení, kdy stát vědomě

rezignuje na určitou sumu pravděpodobných rozpočtových příjmů ve prospěch usnadnění získání bytu jeho prvonabyvatelem.

Stejně ve vztahu k účelu a smyslu osvobození vyznívá také nálezn Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, publikovaný pod č. 8, sv. 48 Sb. ÚS. Ústavní soud zde uvedl, že „historicko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr. Ve vztahu k předmětné úpravě lze mít za to, že byla přijata jako ekonomická stimulace podnikání za účelem rozvoje výstavby a podpory trhu s nemovitostmi. Objektivně-teleologickým výkladem, jehož úlohou je vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat, nutno dojít k závěru, že původní účel této právní normy je i nadále zachován. Jejím cílem je i v současnosti podpořit podnikání v oblasti výstavby staveb, stejně jako rozšiřování bytového a nebytového fondu. Jestliže se zákonodárce za účelem dosažení určitých racionálních ekonomických a sociálních cílů rozhodne, že určitou skupinu právních vztahů vyjme z omezení vlastnického práva spočívajícího ve zdanění převodu nemovitostí, je třeba se tímto smyslem právní úpravy při její interpretaci a aplikaci řídit, aby bylo dosaženo cíle, který tato právní úprava má.“

Rovněž např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2008, č. j. 2 Afs 49/2008 - 159, dostupném na www.nssoud.cz, se mimo jiné uvádí: „Osvobození od daně z převodu nemovitostí sleduje přinejmenším dvojí účel: především jde o rozvoj stavební činnosti. Stát se zde zříká daně a nechává ji v dispozici investora stavby, který může částku opětovně investovat ve stavebnictví. Zároveň má osvobození udržovat přijatelnou cenu nemovitostí (zejm. bytů) – v případě, že by investor stavby musel odvádět daň z převodu nemovitostí na prvního nabyvatele, pak by zcela jistě byl nucen zvýšit cenu nemovitosti. Bydlení je všeobecně vnímáno jako jedna ze základních životních potřeb. (...). Při posuzování toho, zda byla splněna podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, která spočívá v tom, že převáděný byt nebyl dosud užíván, je třeba vždy vycházet z účelu a smyslu daně z převodu nemovitostí. Neužívaným bytem ve smyslu tohoto zákona tak nemusí být nutně byt zcela netknutý. Směřuje-li jakékoliv počínání v bytě uskutečňované ještě před převodem bytu bezprostředně k tomuto převodu, pak je předmětná podmínka pro osvobození od daně z převodu nemovitostí splněna.“

Již na tomto místě je třeba předeslat, že městský soud, ztotožnil-li se s rozhodnutím žalovaného, upřednostnil restriktivní formalistický výklad ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybnuje závěr městského soudu, že zákon o trojdani pro možnost využití osvobození od daně současně stanoví podmínky, které musí být kumulativně naplněny, hodlá-li daňový subjekt tento institut využít. Splnění těchto podmínek však musí být posuzováno na základě skutečného stavu, tedy v kontextu se smyslem a účelem právní normy, nikoli pouze z formálního hlediska. Žalovaný nesplnění podmínek pro osvobození dovedl výhradně z údajů zapsaných v předmětu podnikání v obchodním rejstříku, přičemž v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že s odkazem na § 2 ZSDP ověřuje správce daně splnění podmínky ve vztahu k náplni podnikatelské činnosti z výpisu z obchodního rejstříku. Správní orgány, jakož i městský soud se v daném případě omezily toliko na zkoumání vůle stěžovatele, a to při zakládání společnosti (přitom dovozují, že tato směřovala - dle zapsaných údajů v obchodním rejstříku - toliko k pronájmu bytů). Nezkoumaly však již

skutečný obsah stěžovatelem provozované podnikatelské činnosti, která se od skutečnosti formálněprávní (údajů o předmětu činnosti zapsaných v obchodním rejstříku) mohla lišit. Městský soud konstatoval, že ze žádných dokladů nelze dovodit, že by stěžovatel společnost zakládal pro právě uvedenou činnost, tj. zabýval se toliko otázkou vůle stěžovatele v souvislosti se založením společnosti, tato skutečnost však nic nevypovídá o skutečném předmětu podnikání stěžovatele. Městský soud zčásti převzal argumentaci žalovaného, když konstatoval, že obchodní rejstřík je veřejným seznamem, do kterého se zapisují údaje o podnikatelích, mezi tyto údaje patří i zápis předmětu podnikání (činnosti) subjektu, který návrh na zápis do obchodního rejstříku podává. Zdůraznil, že ve vztahu k údajům, které jsou zapsány v obchodním rejstříku, platí v podstatě presumpce správnosti údajů v obchodním rejstříku uvedených, což lze dovodit z ustanovení § 29 odst. 1 obchodního zákoníku, podle něhož ten, jehož se údaj zapsaný v obchodním rejstříku týká, nemůže namítat nesprávnost tohoto zápisu proti tomu, kdo jedná v důvěře zápis v obchodním rejstříku. V této souvislosti je třeba přisvědčit názoru městského soudu, že údaje zapsané v obchodním rejstříku nejsou zcela bezvýznamné a že mají právní relevanci. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2011, č. j. 5 As 87/2009 – 48, dostupném na www.nssoud.cz, správní orgány jsou povinny při výkonu své činnosti zachovávat a respektovat princip materiální publicity obchodního rejstříku a neexistují-li důvodné pochybnosti o správnosti údajů zapsaných v obchodním rejstříku, vycházejí při své činnosti z údajů, které jsou v něm zapsány. Obchodní zákoník totiž předpokládá, že ten, kdo navrhuje zápis do obchodního rejstříku, uvede údaje, které odpovídají reálné skutečnosti, a to ve vztahu ke všem údajům v obchodním rejstříku uvedeným, tedy včetně předmětu činnosti tohoto subjektu.

Nicméně ani skutečnost, že stěžovatel neměl v rozhodné době zapsaný v obchodním rejstříku předmět podnikání spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, ještě bez dalšího neznamená, že nesplnil podmínky pro osvobození stanovené v § 20 odst. 7 zákona o trojdaní. Při posuzování splnění těchto podmínek je totiž třeba, jak již bylo shora uvedeno, zkoumat nejen formální zápis v obchodním rejstříku, ale primárně i skutečný obsah činnosti vykonávané stěžovatelem. V této souvislosti městský soud sice uvedl, že z obsahu správních spisů vyplývá, že správní orgány se nespokojily s údaji, které byly ve výpisu z obchodního rejstříku ve vztahu ke stěžovateli zjištěny. Tyto údaje vedly správce daně k tomu, že zahájil vytykáací řízení, v jehož rámci se výzvou k odstranění pochybností obrátil na stěžovatele, aby prokázal, že splňuje podmínky uvedené v § 20 odst. 7 zákona o trojdaní právě ve vztahu k předmětu činnosti stěžovatele. Správce daně po stěžovateli požadoval, aby doložil, že převod stavby byl proveden buď v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo doložil, že jeho předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že řádné dokazování stran splnění podmínek pro osvobození nebylo vedeno, ačkoli stěžovatel důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení navrhoval a správci daně poskytl. Správce daně i žalovaný je však ponechali bez řádného hodnocení.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr o splnění či nesplnění podmínek pro osvobození od daně nebyl podložen výsledky řádně vedeného dokazování. Dokazování vedené žalovaným mělo směřovat mj. ke zjištění, zda stěžovatel účel zákona naplnil, či nikoli. Správce daně se však omezil pouze na zjištění údajů zapsaných v obchodním rejstříku a tvrzení stěžovatele odmítl pouze s odkazem na presumpci správnosti údajů v obchodním rejstříku. Ostatní nabízené důkazy (stavební povolení, kolaudační rozhodnutí, kupní smlouvy prokazující prodej bytů, účetní listiny – hlavní knihy, syntetické účetní předvahy prokazující skutečnou činnost stěžovatele, jeho obraty, jakož i prodej bytových jednotek s uvedením

konkrétních kupujících, datem prodeje, jednotlivé kupní smlouvy o převodu vlastnictví k bytové jednotce, atd.) nikterak nehodnotil.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné korigovat názor, který žalovaný a poté i městský soud zaujal k otázce podnikatelské činnosti stěžovatele. Předně je třeba konstatovat, že městský soud se nikterak nezabýval interpretací právní normy obsažené v textu § 20 odst. 7 zákona o trojdani, jež podmiňuje osvobození od daně tím, že „převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů nebo předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.“ Městský soud, obdobně jako žalovaný, odkazuje na ust. § 2 obchodního zákoníku a poukazuje na znaky podnikání, mezi jinými zmiňuje jako zásadní v dané věci soustavnost činnosti. Městský soud přitom konstatuje, že pro splnění zákonem stanovené podmínky musí jít o činnost podnikatelskou. Žalovaný, jakož i soud, argumentují tím, že základním znakem podnikatelské činnosti je její soustavnost; přitom sám daňový subjekt uváděl, že šlo o jednorázovou stavbu, že byl založen proto, aby tuto stavbu realizoval a následně prodal byty a nebytové jednotky; z uvedeného potom dovozují, že se nejedná o soustavnou podnikatelskou činnost. Soustavnost dle žalovaného i soudu nelze dovozovat z toho, že jediná stavba byla prohlášením vlastníka rozdělena na více jednotek, které byly následně samostatně stěžovatelem prodány; šlo o jednu stavbu, která byla realizována jednorázově. Následné rozdělení na části, které mohou být předmětem samostatných smluv, na charakteru činnosti stěžovatele nic nemění. S takovým názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Pokud jde o definici pojmu podnikatel, podle ust. § 2 odst. 2 obchodního zákoníku podnikatelem může být osoba fyzická i osoba právnická. Definici podnikatele obsaženou v § 2 odst. 2 písm. b), c) a d) obchodního zákoníku, je třeba vykládat tak, že podnikatelem je osoba, která splňuje dva základní předpoklady; zaprvé je držitelem příslušného oprávnění nebo povolení k výkonu podnikatelské činnosti, zadruhé tuto podnikatelskou činnost také skutečně vykonává, neboť zákon výslovně požaduje, aby osoba mající příslušné oprávnění či povolení vždy též činnost v rozsahu a na základě tohoto oprávnění či povolení provozovala. V uvedených případech je tedy třeba zkoumat, zda daný subjekt skutečně vykonává podnikatelskou činnost vykazující znaky podnikání, tedy i to, zda ji vykonává soustavně.

Odlišně je však nutno posuzovat podnikatele uvedené pod ust. § 2 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku, tj. osoby zapsané v obchodním rejstříku. Kdo se zapisuje do obchodního rejstříku, stanoví § 34 obchodního zákoníku; dle odst. 1 písm. a) tak musí učinit obchodní společnosti a družstva - tedy i stěžovatel. Z hlediska definice podnikatele je zde nerozhodné, zda osoba je do obchodního rejstříku zapsána na základě obligatorního či fakultativního zápisu. U osob zapsaných do obchodního rejstříku se nevyžaduje k naplnění definice podnikatele, aby tyto osoby skutečně podnikatelskou činnost vykonávaly. Dokonce je možné, že podnikatelem ve smyslu § 2 odst. 2 písm. a) bude i osoba, která nebyla založena za účelem podnikání a jejíž předmět činnosti neobsahuje žádnou podnikatelskou aktivitu. Tak tomu bude například u společností s ručením omezeným nebo akciových společností, které byly založeny za jiným než podnikatelským účelem [srov. § 56 odst. 1 ve vazbě na § 34 odst. 1 písm. a) obchodního zákoníku]. Pouze u osob právnických je možné, aby se staly podnikateli pouze na podkladě svého zápisu do obchodního rejstříku. U osob fyzických to možné není, neboť v jejich případě je nezbytné, aby tyto osoby byly podnikateli vždy již před svým zápisem do obchodního rejstříku, a to ať má tento zápis charakter povinný nebo dobrovolný [k tomu srov. § 34 odst. 1 písm. b) a c) a odst. 2]. Statut fyzické osoby jako podnikatele se proto zápisem do obchodního rejstříku nemění.

Nicméně z hlediska naplnění podmínek pro osvobození podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani není primárně rozhodné to, zda daňový subjekt má postavení podnikatele či nikoliv, nýbrž to, zda vykonává výstavbu nebo prodej staveb a bytů v souvislosti s podnikatelskou činností nebo v rámci svého předmětu činnosti. Přitom, jak již bylo shora uvedeno, *je třeba posuzovat splnění těchto dvou alternativně stanovených podmínek z hlediska skutečného obsahu činnosti daňového subjektu. Jinými slovy, je třeba primárně vycházet z toho, zda daňový subjekt fakticky prováděl činnost spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, v rámci níž došlo k převodu, nikoliv pouze z formálního zápisu předmětu podnikání nebo předmětu činnosti v obchodním rejstříku nebo v jiném veřejném rejstříku.*

Správní orgány i městský soud zaměřily svoji pozornost především na posouzení otázky, zda výstavba a následný prodej bytů byly provedeny v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele. V této souvislosti dospěl městský soud mj. i k závěru, že se nemohlo jednat o podnikatelskou činnost, neboť se jednalo o jednorázové provedení jedné stavby a tato činnost tedy nebyla vykonávána soustavně. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Soustavnost je skutečně podle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku jedním ze znaků podnikatelské činnosti. Nicméně závěru o „jednorázovosti“ činnosti, ke kterému dospěl městský soud, nelze zcela přisvědčit. Nelze totiž zaměňovat pojem „soustavná činnost“ za trvalý výkon podnikatelské činnosti. Soustavnost není totožná s nepřetržitostí a trvalostí (viz. Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M. a kol.: Obchodní zákoník. Komentář. 13. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, str. 6.). Podnikatelská činnost nemusí být vykonávána trvale, tj. po časově neomezenou dobu, soustavnost je třeba posuzovat vždy ve vztahu k předmětu podnikání. Podnikatelská činnost tak může být vykonávána pouze po určitou časově omezenou dobu, např. po dobu výstavby a prodeje bytového domu, přesto je však po tuto dobu vykonávána soustavně. Skutečnost, že stěžovatel vystavěl pouze jednu stavbu, kterou následně rozdělil na jednotlivé bytové jednotky a prodal je, tedy neznamená, že se nemohlo jednat o soustavnou podnikatelskou činnost. Je třeba zohlednit celý průběh realizace stavby a následného prodeje, tedy i činnosti související s žádostí o stavební povolení, vč. veškerých nutných stanovisek a vyjádření příslušných orgánů, zajištěním výstavby, splnění podmínek uložených ve stavebním povolení (viz podmínky 1 – 29), správou stavebních objektů po kolaudaci, jakož i následného prodeje jednotlivých bytů. Rovněž je třeba brát v potaz i dobu, v níž byla činnost zahrnující výstavbu bytového domu a prodej jednotlivých bytů prováděna.

Nejvyšší správní soud shrnuje, že ačkoliv údaje stran předmětu činnosti, tak jak byly uvedeny v obchodním rejstříku, samy o sobě zcela jistě mohou zpochybnit uplatněný nárok na osvobození od daně, je třeba hodnotit ve vzájemném souhrnu veškeré zjištěné skutečnosti týkající převodu bytů a předcházející činnosti stěžovatele. Teprve řádné hodnocení všech okolností může vyvrátit nebo potvrdit oprávněnost uplatňovaného osvobození od daně. Bylo tedy na místě při respektování základních zásad daňového řízení zabývat se tím, zda činnost stěžovatelem vykonávaná splňovala podmínky pro osvobození. Rozhodnou okolností pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození je nejen formální stav, tj. zápis určitých údajů o předmětu činnosti v obchodním rejstříku, ale i posouzení dalších skutečností, např. jiných listin, a především řádně zjištěného skutkového stavu, a to vč. následných vztahů mezi stěžovatelem a nabyvateli bytů, apod. Nejvyšší správní soud tímto nikterak nesnižuje závaznost a relevantnost údajů uváděných v obchodním rejstříku a ani nenaznačuje, že by bylo možno legálně provozovat činnosti, k nimž nemá podnikatel oprávnění. Je však třeba odlišovat důsledky porušení obchodního zákoníku do oblasti vztahů soukromoprávních (závazkových) a do oblasti veřejnoprávní. Tímto směrem však dokazování ani úvahy městského soudu a správních orgánů nevedly. Jakkoli nelze zpochybňovat důsledky

nesprávných údajů zapsaných v obchodním rejstříku (viz § 29 obchodního zákoníku), na které upozorňuje městský soud, je třeba konstatovat, že z *hlediska posouzení vzniku nároku na osvobození od daně z převodu nemovitosti podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani není stav zápisů v obchodním rejstříku jediným podkladem pro hodnocení předmětu podnikání či předmětu činnosti daňového subjektu*. Cílem daňového řízení je správné stanovení a vyměření daně, přitom při respektování základních zásad daňového řízení, jak již bylo uvedeno, je třeba tak učinit na základě řádně zjištěného skutkového stavu. Podle § 31 odst. 4 ZSDP jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Stav zápisu v obchodním rejstříku je tak možno považovat za jeden z významných, nikoliv však za jediný a tím méně za nevyvratitelný důkaz o tom, jakou činnost daňový subjekt vykonává. Žalovaný se pro závěr svědčící o neunesení důkazního břemene stěžovatelem dovolává v podstatě pouze informací uvedených (resp. neuvedených) v obchodním rejstříku, omezil se přitom pouze na aktuální výpis k rozhodnému dni (tj. vzniku daňové povinnosti). Pouze z této skutečnosti žalovaný dovozuje zjevný úmysl a vůli stěžovatele, která nesměřovala k výstavbě a prodeji bytů. Správce daně však již nebral v potaz další listiny v obchodním rejstříku uložené a rovněž tak veřejně dostupné, a to např. Společenskou smlouvu o založení společnosti, v němž by měl být uveden předmět podnikání nebo činnosti stěžovatele. Správce daně se nezabýval ani otázkou, zda stěžovatel měl dostatek jiných právních předpokladů pro to, aby předmětné podnikání nebo činnost mohl skutečně vykonávat, apod. Z výše uvedeného nelze jednoznačně bez hodnocení stěžovatelem předložených důkazních prostředků, a naopak pouze na základě údajů v obchodním rejstříku uvedených v předmětu podnikání, odmítnout argumentaci stěžovatele, tvrdí-li, že jeho úmyslem od počátku bylo postavit bytový dům a následně byty prodat (což by bylo lze podřadit pod realitní činnost, která je v zakládací listině zmiňována - pozn. soudu), resp. že společnost za tímto účelem byla založena, neboť realitní činnost nepochybně v sobě prodej nemovitostí zahrnuje. V této souvislosti je třeba postup žalovaného vnímat jako ryze formální, a to tím spíše, pokud, jak stěžovatel tvrdí, následné převody dalších bytů, k nimž došlo po doplnění údajů v předmětu podnikání v obchodním rejstříku dne 3. 8. 2009 (výroba, obchod a služby neuvedené v příloze 1 až 3 živnostenského zákona), již správce daně z hlediska § 20 odst. 7 zákona o trojdani uznal (byť z nich lze dle názoru zdejšího soudu výstavbu a prodej bytů dovozovat jen značně extenzivním výkladem takto zapsaného předmětu podnikání).

Nelze tedy bez dalšího konstatovat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, pokud důkazní řízení nebylo vedeno v souladu se základními zásadami zakotvenými v ust. § 2 odst. 1, 2, 3, 7, 9 ZSDP a ust. § 31 odst. 2, 4, 8 písm. c), ZSDP, resp. nebylo vedeno vůbec, neboť správce daně navržené důkazní prostředky, jimiž stěžovatel své tvrzení prokazoval, nehodnotil.

Rovněž tak považuje Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelný závěr městského soudu, uvádí-li v odůvodnění (str. 11), že „pokud hodlal provádět činnost jinou, bylo na něm, aby předmět podnikání rozšířil, změnil či jinak specifikoval. Ani ze skutečnosti, že žalobce byl stavebníkem, se kterým bylo vedeno stavební řízení na výstavbu předmětného domu, která byla realizována na základě smlouvy o dílo dodavatelskou firmou, nelze dovodit, že návrhem na zápis do obchodního rejstříku žalobce zakrýval skutečný předmět podnikání, než jaký sám navrhoval zapsat do obchodního rejstříku. Navíc pro posouzení věci není rozhodná ani tak otázka, zda žalobce při podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku v označení předmětu svého podnikání zakrýval jiný předmět podnikání či nikoliv, rozhodným je faktický stav ve vztahu ke skutečné činnosti žalobce, a to ve vztahu k podmínkám, jež jsou upraveny v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani.“

Jak již bylo výše uvedeno, faktický stav byl zjevně odlišný od stavu formálně zapsaného v obchodním rejstříku, přitom právě stav formální městský soud ve věci upřednostnil a od skutečného stavu (tj. stěžovatelem skutečně vykonávané činnosti, spočívající v realizaci stavby bytového domu a následného prodeje bytů), jakož i dalších „nehodnocených“ důkazních prostředků zcela odhlédl.

Pouze obiter dictum poukazuje v daných souvislostech Nejvyšší správní soud na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 5 Afs 8/2005 - 79, publikovaný pod č. 1266/2007 Sb. NSS, v němž se zabýval daňovými dopady provozované činnosti nad rámec živnostenského oprávnění. Soud zde mimo jiné konstatoval, že „jakkoli vykročil z meze živnostenského oprávnění, jímž v předmětném období disponoval, avšak Nejvyšší správní soud má za to, že tuto jeho neoprávněnost podnikání nelze kvalifikovat jako např. příležitostný příjem, byť by poměr neoprávněného příležitostného příjmu byl větší než oprávněného příjmu z podnikání. Toto úzké pojetí, prezentované shora, Nejvyšší správní soud nepovažuje za příléhavé, proto se přiklání k širšímu pojetí, jemuž svědčí i teleologie zákona o daních z příjmů. Toto širší pojetí bere v úvahu definici podnikání ve smyslu obchodního zákoníku, kde se v § 2 odst. 1 podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Přestože v odst. 2 téhož ustanovení lze nalézt vymezení, kdo je podnikatelem podle tohoto zákona: a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku, b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění, c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů, d) fyzická osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu; lze vzít za prokázané, že stěžovatel byl bezesporu podnikatelem, předmětnou rekonstrukci prováděl při výkonu své podnikatelské činnosti, byť neoprávněné, a splnil tedy při výkonu této činnosti podmínky stanovené definicí podnikání. (...) Skutečnost, že stěžovatel podnikal bez konkrétního oprávnění, vztahujícího se přímo k provádění činnosti rekonstrukce kotelny, není pro daný případ rozhodná, neboť správce daně posuzuje pouze skutečnosti rozhodné pro správné vyměření daně, nikoliv skutečnosti spadající do působnosti jiného, zde živnostenského, správního orgánu. Vzal-li by správce daně tuto skutečnost za rozhodnou a posuzoval-li by ji v rámci své činnosti, jak se tomu v daném případě stalo, mohl by dojít ke zcela nesprávnému úsudku, jež by mohl mít za výsledek nesprávné vyměření daňové povinnosti subjektu. Je však třeba mít na paměti, jak již Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 30. listopadu 2005, č. j. 6 A 69/2000 - 55, že daňové povinnosti představují zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod a do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřebnosti, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod).“

Odlišně poté posoudil zdejší soud situaci, kdy daňový subjekt prováděl soustavnou činnost jinak vykazující znaky podnikání, kromě zásadní věci, totiž, že nebyl podnikatelem, neboť žádným oprávněním (na rozdíl od stěžovatele, resp. jednatelů stěžovatele ve věci projednávané) nedisponoval – srov. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 49, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS: „K podnikání je způsobilý pouze podnikatel ve smyslu ust. § 2 odst. 2 obchodního zákoníku. Na ty, kdo status podnikatele nemají (nedisponují potřebným oprávněním), pamatuje § 3a obchodního zákoníku a obchodní zákoník se na ně zásadně nevztahuje. Uvedené ustanovení vychází z principu, že nelze činit rozdíl mezi osobami podnikajícími oprávněně a neoprávněně co do obligačních následků

jejich úkonů. Stejně např. pro posouzení odpovědnosti za škodu není rozhodující, zda provozovatel má činnost, při jejímž uskutečňování ke škodě došlo, tuto zapsanou v obchodním rejstříku či nikoli. Kdo však podniká bez příslušného živnostenského nebo jiného veřejnoprávního oprávnění, porušuje tím veřejné právo, není tím však zbaven schopnosti uzavírat smlouvy, tedy obchodovat. Oba aspekty, tj. veřejnoprávní a soukromoprávní je však třeba odlišovat.“

Nejvyšší správní soud uzavřel, že *teprve na základě řádně provedeného dokazování, v němž budou zhodnoceny veškeré rozhodné skutečnosti výše naznačené, lze dospět k závěru o tom, zda stěžovatel splnil podmínky pro osvobození od daně či nikoli, přitom vyřešení této otázky je podmínkou sine qua non pro další úvahy o tom, zda správce postupoval v souladu se zákonem při samotném stanovení daně či nikoli* (konec citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013 č. j. 5 AfS 73/2012 – 41). Tentýž závěr plně dopadá i na nyní projednávanou věc.

Městský soud v Praze dále považuje za potřebné uvést, že neshledal opodstatněnou námitku žalobce, že podmínka pro osvobození od daně spočívající v souvislosti převodu s podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, která je v § 20 odst. 7 zákona o trojdani vyjádřena slovy *„jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů“*, se týká pouze převodů staveb a nikoliv převodů bytů, u kterých je tak dle mínění žalobce charakter podnikatelské činnosti převodce nerozhodný. Soud tento názor, který vychází výlučně z jazykového výkladu předmětného ustanovení a zcela pomíjí jeho celkovou konstrukci, smysl a účel, považuje za mylný.

Jak opakovaně judikoval Ústavní soud, jazykový výklad představuje „pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu“ (viz náleze ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Předmětná podmínka pro osvobození od daně je v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani uvedena souhrnně až za oběma písmeny a) a b), přičemž v písmenu b) je řešeno osvobození převodu nebo přechodu vlastnictví k bytu podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 72/1994 Sb.). Již ze systematického členění dané právní normy je tedy zřejmé, že tato podmínka se vztahuje k oběma písmenům daného ustanovení, tedy jak k převodu nebo přechodu vlastnictví ke stavbě (písm. a/), tak i k převodu nebo přechodu vlastnictví k bytu (písm. b/). Ke shodnému závěru je pak nutno dospět i na základě teleologického výkladu daného ustanovení, zohledňujícího jeho účel a smysl. Teleologický výklad ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani podal Ústavní soud v nálezu ze dne 11. 1. 2008 sp. zn. IV. ÚS 814/06, v němž uvedl, že „historicko-teleologickým výkladem je zjišťován účel, k němuž měla právní úprava sloužit v době svého přijetí. Směřuje tedy ke zjištění skutečného úmyslu, který zákonodárce měl při přijetí právního předpisu. Záměr zákonodárce lze nalézt v důvodových zprávách, neboť pokud není prokázán opak, je třeba mít za to, že zákonodárce přijal se samotným předpisem i jeho záměr. Ve vztahu k předmětné úpravě lze mít za to, že byla přijata jako ekonomická stimulace podnikání za účelem rozvoje výstavby a podpory trhu s nemovitostmi. Objektivně-teleologickým výkladem, jehož úlohou je vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat, nutno dojít k závěru, že původní účel této právní normy je i nadále zachován. Jejím cílem je i v současnosti podpořit podnikání v oblasti výstavby staveb, stejně jako rozšiřování bytového a nebytového fondu. Naplnění smyslu a účelu osvobození od daně, jímž je *podpora podnikání v oblasti výstavby* prováděná za účelem rozvoje výstavby a podpory trhu s nemovitostmi, zajišťuje zákonem stanovená podmínka, která osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o

trojdani přiznává právé a pouze těm převodcům, jejichž podnikatelskou činností je výstavba nebo prodej staveb a bytů nebo jejichž předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Ve světle závěrů obsažených ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013 č. j. 5 Afs 73/2012 – 41 je však zřejmé, že žalovaný v souzené věci pochybil, když upřednostnil restriktivní formalistický výklad ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani a nesplnění podmínek pro osvobození od daně dovedl výhradně z údajů o předmětu podnikání žalobce zapsaných v živnostenském a obchodním rejstříku, aniž by zkoumal skutečný obsah žalobcem provozované podnikatelské činnosti, který se, jak žalobce opakovaně namítal, od formálního stavu podstatně lišil. Splnění podmínek pro osvobození od daně je v kontextu se smyslem a účelem právní normy nutno posuzovat na základě skutečného stavu, nikoli pouze z formálního hlediska. Skutečnost, že žalobce neměl v rozhodné době v obchodním či živnostenském rejstříku zapsaný předmět podnikání spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, ještě bez dalšího neznamená, že nesplnil podmínky pro osvobození stanovené v § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Při posuzování splnění těchto podmínek je totiž třeba primárně zkoumat skutečný obsah činnosti vykonávané žalobcem.

Námítku, že správní orgány obou stupňů nesprávně aplikovaly § 2 odst. 7 ZSDP, resp. § 8 odst. 3 daňového řádu, soud vzhledem k výše uvedenému vnímá jako námítku brojící proti nezohlednění faktického obsahu žalobcovy podnikatelské činnosti jakožto skutečnosti, která je v daném případě rozhodná pro stanovení daně. Žalobce nicméně nemůže důvodně vytýkat žalovanému porušení zmíněných ustanovení, neboť jejich aplikace v daném případě není na místě. Ze strany žalobce nedošlo (žalobce to ostatně ani netvrdí) k žádnému zakrývání (disimulaci), kterým by žalobce vědomě zastíral jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. Jak dovedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 3. 4. 2007 č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, „o zakrývání (disimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu 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.“

Povinnost správce daně zjistit, jaký byl skutečný obsah žalobcem provozované podnikatelské činnosti, v souzené věci nevyplývá z § 2 odst. 7 ZSDP, resp. § 8 odst. 3 daňového řádu, ale z ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP a § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (zjištění a stanovení daně) byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Přestože žalobce správci daně předložil celou řadu důkazních prostředků k prokázání tvrzení ohledně skutečného charakteru své podnikatelské činnosti (zakladatelská smlouva, stanovy, stavební povolení ze dne 5. 5. 1997 týkající se stavby „MYŠÁK GALLERY, kolaudační rozhodnutí ze dne 8. 11. 2007 týkající se téže stavby aj.), zůstaly tyto důkazní prostředky ze strany správce daně i žalovaného zcela bez povšimnutí. Závěr žalovaného o nesplnění podmínek pro osvobození žalobce od daně tak nebyl podložen výsledky řádně vedeného dokazování. Správce daně a následně též žalovaný se omezili pouze na zjištění údajů zapsaných v živnostenském a obchodním rejstříku a ostatní žalobcem nabízené důkazní prostředky nikterak nehodnotili.

Nesprávná je též argumentace žalovaného, že se u žalobce nemohlo jednat o podnikatelskou činnost, neboť jeho činnost směřovala toliko k jednorázovému provedení jedné stavby, což nelze kvalifikovat jako činnost vykonávanou soustavně. Tato argumentace se sice neobjevuje v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale je obsažena ve vyjádření žalovaného k žalobě, a soud proto považuje za vhodné se k ní rovněž vyjádřit. Jak již bylo uvedeno shora, pojem „soustavná činnost“ není možné zaměňovat za trvalý výkon podnikatelské činnosti. Podnikatelská činnost nemusí být vykonávána trvale, tj. po časově neomezenou dobu, soustavnost je třeba posuzovat vždy ve vztahu k předmětu podnikání. Podnikatelská činnost tak může být vykonávána pouze po určitou časově omezenou dobu, např. po dobu výstavby a prodeje bytového domu, přesto je však po tuto dobu vykonávána soustavně. Skutečnost, že žalobce vystavěl pouze jednu stavbu, kterou následně rozdělil na jednotlivé bytové jednotky a prodal je, tedy ještě neznamená, že se nemohlo jednat o soustavnou podnikatelskou činnost. V tomto směru je třeba zohlednit celý průběh realizace stavby a následného prodeje a rovněž je třeba brát v potaz i dobu, po kterou byla činnost zahrnující výstavbu domu a prodej jednotlivých bytů prováděna. Žalobce opakovaně poukazuje na to, že byl založen s požadovaným předmětem podnikání v roce 1995, stavební povolení k celému projektu bylo vydáno v roce 1997 a výstavba projektu pak probíhala následujících deset let, a oprávněně namítá, že správce daně ani žalovaný se při posouzení věci těmito skutečnostmi a jejich souvislostí s předmětným převodem vůbec nezabývali.

Lze shrnout, že z hlediska naplnění podmínek pro osvobození podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani je třeba primárně vycházet z toho, zda žalobce fakticky prováděl činnost spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, v rámci níž došlo k převodu nemovitosti, a nikoliv pouze z formálního zápisu předmětu podnikání nebo předmětu činnosti žalobce v obchodním nebo jiném veřejném rejstříku. Napadené rozhodnutí, v němž žalovaný k závěru o nesplnění podmínek pro osvobození od daně dospěl výlučně na základě údajů o předmětu podnikání žalobce zapsaných v živnostenském a obchodním rejstříku, aniž by zkoumal skutečný obsah žalobcem provozované podnikatelské činnosti, z výše popsaných důvodů neobstojí. Soud proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) a v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce ani žalovaný nevyjádřili do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Pro úplnost soud uvádí, že nepřikročil k provádění žalobcem navržených důkazů, neboť dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě správního spisu; provádění jakýchkoliv dalších důkazů proto soud shledal nadbytečným.

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku za řízení o žalobě ve výši 3.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Tato vyhláška stanoví tarifní hodnoty a sazby mimosmluvních odměn; výše tarifní hodnoty a od ní se odvíjející sazba odměny přitom vyjadřuje obtížnost poskytnuté odborné právní služby, za kterou se odměna poskytuje. V daném případě má žalobce právo na náhradu nákladů řízení za zastoupení advokátem za

čtyři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika, podání ze dne 18. 7. 2013). Sazba odměny za první dva úkony provedené do 31. 12. 2012 činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 9. 2006) a sazba odměny za další dva úkony činí 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013). Soud má však za to, že existují skutečnosti, které je třeba považovat za důvody zvláštního zřetele hodné ve smyslu § 60 odst. 7 s.ř.s., opravňující soud rozhodnout o tom, že účastníkovi řízení se náhrada nákladů řízení zčásti nepřiznává. Soudu je totiž z úřední činnosti známo, že žaloba v této věci, stejně jako další žalobcova podání, která v průběhu řízení učinil, jsou obsahově téměř shodné s těmi, která žalobce učinil v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 9 Af 50/2012, jehož předmětem byla skutkově i právně zcela totožná věc. Jinak řečeno, úkony právní služby, které zástupce žalobce v této věci učinil, představují de facto prostou kopii podání učiněných žalobcem v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Af 50/2012. Právní zástupce žalobce při jejich tvorbě vynaložil minimální úsilí, neboť v textovém editoru pouze zkopíroval svá předchozí podání v jiné věci. Nutno dodat, že úhradu za tyto úkony v plné výši soud žalobci přiznal v rozsudku ze dne 29. 5. 2015 č. j. 9 Af 50/2012 – 106. Výše uvedenou skutečnost považuje soud za důvod zvláštního zřetele hodný ve smyslu § 60 odst. 7 s.ř.s., pro který rozhodl tak, že žalobci v této věci přiznal právo na náhradu nákladů řízení pouze zčásti, a to ve výši 50 % částky mimosmluvní odměny za čtyři úkony právní služby, která by mu jinak náležela. Žalobce by měl právo na náhradu nákladů řízení za výše zmíněné čtyři úkony právní služby v celkové výši 10.400,- Kč; 50 % z této částky činí 5.200,- Kč. Žalobci dále přísluší náhrada nákladů řízení ve výši čtyř paušálních částek po 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 9. 2006) a částka 1.344,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše náhrady nákladů řízení, kterou soud žalobci přiznal, tak činí 10.744,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. 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. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 29. června 2015

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová