



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců JUDr.Jitky Hroudové a Mgr.Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **Gallery MYŠÁK, a.s.** se sídlem Praha 1, Vodičkova 710/31, IČ 63999731, v řízení zastoupeného JUDr. Tomášem Hlaváčkem, advokátem se sídlem Praha 5, Kořenského 15/1107 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu), **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26.10.2012, čj: 15347/12-1400-103228**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26.10.2012, č.j.: 15347/12-1400-103228 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 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Tomáše Hlaváčka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.10.2012, čj: 15347/12-1400-103228, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 30.12.2011, čj: 559700/11/001966104568, o vyměření daně z převodu bytové jednotky č. 710/12 a podílu na nebytové jednotce č. 710/303 včetně souvisejících spoluvlastnických podílů na společných částech domu čp. 710 na pozemku parc. č. 633 v katastrálním území Nové Město, obec Praha, a platební výměr potvrdil.

V souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), kdy žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, se soud zabýval otázkou pasivní věcné legitimace žalovaného. Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. S účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky zrušena dosavadní Finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž soud nadále v řízení pokračuje na místo původního žalovaného.

V prvé námitce žalobce nesouhlasí s vypořádáním námitky prekluze lhůty pro stanovení daně, kterou žalobce uplatnil v odvolání a odůvodnil poukazem na novou úpravu správy daní provedenou daňovým řádem. Žalovaný nesprávně dovodil, že počátek běhu lhůty pro stanovení daně nebyl 30.9.2008, ale dle ustanovení § 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 31.12.2011. K doručení výměru dne 2.1.2012 pak doplňuje odkazem na ustanovení § 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 domnívá, že za situace, kdy se žalovaný odkazuje na stanovení počátku běhu lhůty na dosavadní předpisy, to znamená na zákon o trojdani a zákon o správě daní a poplatků, není zde odkaz na daňový řád na místě, pokud jde o novou úpravu ukončení lhůty, které dosavadní předpisy neznaly. Odkázal na rozhodnutí NSS a ÚS 9 Afs 86/2007, 1 ÚS 1169/07, 1 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 pak následně stručně shrnul průběh řízení, jenž vyústil 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 žalobce přiznání k dani z převodu nemovitostí, ve kterých uplatnil osvobození od daně na základě § 20 odst. 7 zákona o trojdani a příjmy z prodeje řádně zahrnul do výpočtu základu daně z příjmů právnické osoby. Dne 19.8.2011 mu byla doručena výzva k odstranění pochybností, byl vyzván, aby doložil důvody a doklad svědčící o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně z převodu jednotky č. 710/12 a jejího příslušenství uskutečněného v roce 2008. Žalobce ve svém vyjádření objasnil, že splňuje podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitosti podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) a zákona o trojdani. Doložil, že se jednalo o první úplatný převod vlastnictví k bytu, který do doby převodu nebyl užíván, rovněž objasnil a doložil, 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 podnikání, resp. o podnikatelskou činnost. V 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. Žalobce se řádně a včas odvolal a žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl. V odůvodnění konstatoval, že „nezpochybňuje naplnění podmínek stanovených v § 20 odst. 7 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitosti, 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 je předmětem činnosti výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Žalobce se nejprve zabýval otázkou, zda podmínka, že převod musí být prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností převodce – výstavbou nebo prodejem staveb a bytů, se vůbec vztahuje na prodej bytů podle odseku B citovaného paragrafu. Žalobce je přesvědčen, že se vztahuje pouze k převodům staveb (tj. k úkonům podle občanského zákoníku), a nikoli k převodům bytu podle zvláštního předpisu, což jsou věcně a právně odlišné úkony a jako rozdílné úkony je rozlišuje i přímo citované ustanovení zákona o trojdani. Je nutno přihlídnout k distinkci mezi pojmem podnikatelská činnost a pojmem předmět činnosti, který se zapisuje do rejstříku právnických osob založených za jiným, než podnikatelským účelem, což případ žalobce není.

Závěrem žaloby žalobce 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, a že 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, tato podmínka byla fakticky splněna a správce daně to měl ve smyslu své povinnosti daně dříve § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, nyní § 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 ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, když popřel důvodnost námitek uplatněných v žalobě. Ve vyjádření argumentoval obdobně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrval na svém závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Žalovaný popřel námitku prekluze pro stanovení daně, neboť lhůta pro podání daňového přiznání počala běžet před účinností daňového řádu a odkazuje na přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, když dosavadním předpisem byl zákon o trojdani, který dle výkladu žalovaného stanovil pro daný případ žalovanému konec lhůty pro vyměření daně na 31.12.2011. Současně odkázal na ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu. Námitku ohledně uplynutí lhůty shledává nedůvodnou, neboť daň z převodu nemovitostí byla stanovena v zákonné tříleté lhůtě dle ustanovení § 22 odst. 1 zákona o trojdani a v souladu s ustanovením § 148 odst. 2b) daňového řádu byla tato lhůta prodloužena do 31.12.2012. Současně odkázal také na nález Ústavního soudu sp.zn. 1 ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008. Ohledně námitek týkající se splnění podmínky v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani se žalovaný vyjádřil shodně jako v napadeném rozhodnutí. Závěrem uvedl, že z dokladů předložených v daňovém řízení vyplývá, že žalobce byl ke dni právních účinků vkladu práva předmětné smlouvy do katastru nemovitostí toliko stavebníkem a nikoli stavebním podnikatelem a že prováděl přestavbu jednoho objektu v jedné lokalitě. Z těchto důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V replice k vyjádření žalovaného uvedl žalobce, že ustanovení celé části druhé, Hlavy II daňového řádu, a konkrétně zejména § 32, 33, na které žalovaný odkazuje, se vztahují na procesní úkony daňových subjektů, nikoli na akty správce daně. Znovu poukázal na to, že stanovení daně je ze strany správce daně vůči daňovému subjektu aktem hmotněprávního

charakteru a na jeho lhůty nelze uplatňovat výluky dnů pracovního volna a pracovního klidu, jako je pravidlem úkonů procesních. Odkázal také na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23.10.2007, čj: Afs 86/2007 – 161. Na závěrech NSS nemění nic ani skutečnost, že konec prekluzivní lhůty v daném případě nově upravuje daňový řád v ustanovení § 148. Pokud byl dne 2.1.2012 doručen žalobci daňový výměr, ukládající daňovou povinnost, která 31.12.2011 prekludovala, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné, protože právo žalovaného daň vyměřit zanikla, a to dříve, než byla prekluzivní lhůta o rok prodloužena rozhodnutím o oprávněm prostředku dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Dále pak v podstatě zopakoval argumenty uvedené v podané žalobě.

Soud projednal věc bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení k výzvě soudu nevyjádřili výslovný nesouhlas s tímto postupem. Má se tedy za to, že s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí (ust. § 51 odst. 1 soudního řádu správního).

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem vyplývají následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Smlouvou o převodu vlastnictví vloženou do katastru nemovitosti na základě rozhodnutí Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu sp.zn. V-15316/2008-101, právní účinky vkladu vznikly dnem 20.3.2008, vklad práva byl zapsán v katastru nemovitostí dne 20.6.2008, převedl žalobce bytovou jednotku č. 710/12 a ideální podíl ve výši 1/35 na nebytové jednotce č. 710/303 (garáž).

Dne 28.11.2008 podal žalobce přiznání k dani z převodu nemovitosti, ve kterém uplatnil osvobození od daně tak, že v něm uvedl hodnotu spoluvlastnických podílů na převáděném pozemku, ke které doložil znalecký posudek. Dne 19.8.2011 vyzval Finanční úřad pro Prahu 1 žalobce k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu k tomu, aby sdělil právní předpis, podle kterého bylo uplatněno osvobození od daně z převodu nemovitostí, aby doložil doklady svědčící o oprávněnosti tohoto uplatnění. V případě, že žalobce nebude schopen doložit požadovaný nárok na osvobození, vyzval jej, aby v souladu s ustanovením § 21 odst. 3 zákona o trojdani zaslal originál znaleckého posudku o ceně uvedených převáděných nemovitostí.

Žalobce se vyjádřil dne 5.8.2011 a ve vyjádření uvedl v podstatě stejné argumenty jako v podané žalobě. Po provedeném řízení vydal Finanční úřad pro Prahu 1 dne 30.12.2011 platební výměr na daň z převodu nemovitostí, ve kterém žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 293.976 Kč. Žalobce v daňovém přiznání tvrdil daň ve výši 24.066 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 30.12.2011 potvrdil. Při posouzení námítky, týkající se uplynutí zákonné tříleté lhůty pro stanovení daně odkázal žalovaný na ustanovení § 22 odst. 1 zákona o trojdani ve znění platném ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, tj. k 20.3.2008, a na ustanovení § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani. Konstatoval, že vklad práva do katastru nemovitostí byl zapsán dne 20.6.2008, odvolateli tak vznikla povinnost podat daňové přiznání nejpozději do 30.9.2008. Základní tříletá lhůta pro vyměření daně tedy uplynula dne 31.12.2011 a nikoli 30.9.2009, jak uvádí odvolatel. Dále odkázal na ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, dle kterého okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Daň z převodu byla dle žalovaného

stanovena v zákonné tříleté lhůtě dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani a v souladu s ustanovením § 148 odst. 2 b) daňového řádu byla prodloužena do 31.12.2012.

K námitce týkající se splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí odkázal žalovaný na ustavení § 20 odst. 7 a konstatoval, že ke dni právních účinků vkladů předmětné smlouvy do katastru nemovitostí měl odvolatel 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“ byla zrušena na žádost odvolatele. Jednak vyjma z předmětu podnikání z obchodního rejstříku byl proveden na žádost odvolatele ze dne 11.10.2005. Konstatoval, že z veřejně přístupných listin je prokazatelné, že při každé změně předmětu podnikání odvolatel měnil stanovy společnosti, naposledy ke změně stanov došlo 22.12.2008. Nejednalo se tedy o administrativní nedopatření, jak uvádí odvolatel. Pokud výstavbu a prodej nemovitostí nelze podřadit pod živnostenské oprávnění odvolatele vyplývající z předmětu podnikání uvedeného v obchodním rejstříku, není možné hovořit o splnění zákonných podmínek pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí. Pouze v případě, že jsou naplněny všechny znaky živnosti uvedené v ustanovení § 2 tohoto zákona, tedy je podnikání na základě vydaného živnostenského oprávnění, lze podle žalovaného hovořit o tom, že předmětem podnikatelské činnosti daňového subjektu jsou činnosti vyjmenované v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Žalovaný dále konstatoval, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, neboť podle výpisu z obchodního rejstříku byl v rozhodné době předmětem podnikání odvolatele pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Žalobce tedy neprokázal, že by převod nemovitostí byl prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů nebo jeho předmětem činností 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 uvádí, že správce daně vycházel ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Projevem vůle jednoznačným je tak právní úkon, na základě kterého došlo k prodeji nemovitostí uvedených ve smlouvě za dohodnutou kupní cenu i vymezení předmětu podnikání a jeho zápis do obchodního rejstříku. Svými úkony dal žalobce najevo, že předmětné nemovitosti chce prodat a rovněž tak v jakém oboru činnosti bude v určitém časovém období podnikat. Podmínku vyjádřenou slovy „podnikatelská činnost převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů“ uvedenou v § 20 odst. 7 zákona o trojdani je nutno vykládat v kontextu s pojmem podnikání dle ustanovení § 2 obchodního zákoníku a ustanovení § 2 živnostenského zákona. Dále pak poukázal na rozsudek NSS ze dne 28.8.2007, čj: 2 Afs 212/2006-147. Podstatné dle žalovaného je, že se v daném případě 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 na osvobození za § 20 odst. 7 zákona o trojdani stanovena podmínka, že převod stavby je prováděn v souvislosti s 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 ale žalobce k datu právních účinků vkladu neměl v předmětu činnosti uvedeno. Ke zrušení všech oprávnění, na základě kterých bylo předmětem činnosti odvolatele provádění bytových a občanských staveb, realitní kancelář, případně koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej došlo v roce 2005 a k obnovení předmětu činnosti uvedeného v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani až v lednu 2009.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 soudního řádu správního) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

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, připadne 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.

Pokud jde o názor žalobce o protiústavnosti ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, zdůrazňuje městský soud, že si je vědom toho, že Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 7.8.2014, č.j. 4 Afs 105/2014 – 38 předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, ale za situace, kdy mu byla Nejvyšším správním soudem uložena lhůta pro rozhodnutí v této věci do 30.6.2015, musel v takto stanovené lhůtě rozhodnout, a proto vycházel z dosud platné právní úpravy. Navíc, jak uvádí soud níže, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo i z jiného důvodu.

Je pravdou, že ustanovení § 264 daňového řádu 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 dosud publikovaných četných nálezů Ústavního soudu – není nepřipustná. 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 nepřipustným 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. Žalobcovy 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 které 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 pominout ustanovení § 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 19.8.2011 byla doručena výzva správce daně k odstranění pochybností č. 299036/11/001961104568, kterou byl vyzván, aby doložil důvody a doklady svědčící o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně z převodu jednotky č. 710/12 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 se soud zabýval již v řízení vedeném pod sp. zn. 9 Af 36/2010. Vzhledem k tomu, že tyto závěry mají oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu, lze je bez dalšího vztáhnout i na nyní projednávanou věc, a soudu proto nezbylo, 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 Afs 73/2012 – 41 nebo v rozsudku ze dne 22.3.2013 č.j. 5 Afs 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 Afs 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 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 projevovalo 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 samoučelném 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 nálezný 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 nemovitosti 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 nezpochybňuje 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 dovodil 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 trojdani. 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 vytykácí řízení, v jehož rámci se výzvou k odstranění pochybností obrátil na stěžovatele, aby

prokázal, že splňuje podmínky uvedené v § 20 odst. 7 zákona o trojdani 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 veřejnoprávních. 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 přiléhavé, 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, potřeby, 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. jednatele 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 nálezy 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 (zákon 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 právě 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 dovodil 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.

Námitku, že správní orgány obou stupňů nesprávně aplikovaly § 2 odst. 7 ZSDP, resp. § 8 odst. 3 daňového řádu, soud vzhledem k výše uvedenému vnímá jako námitku 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 (dissimulaci), kterým by žalobce vědomě zastíral jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. Jak dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 3.4.2007 č.j. 1 Afs 73/2004 – 89, „o zakrývání (dissimulaci) 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 nevyplyvá 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.).

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 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.

Soud si je vědom toho, že žalobce zaplatil i soudní poplatek za podání návrhu na přiznání odkladného účinku podané žalobě ve výši 1.000,- Kč, soud ale tomuto návrhu nevyhověl, žalobce tak v této části řízení nebyl úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů spočívajících v zaplacení tohoto poplatku nepřisluší.

Dále pak soud žalobci přiznal náhradu nákladů 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. 11 Af 52/2012, 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. 11 Af 52/2012. Právní zástupce žalobce při jejich tvorbě vynaložil minimální úsilí, neboť v textovém editoru pouze zkopíroval svá předchozí podání v jiné věci. Soud je navíc z úřední činnosti známo, že zástupce žalobce podal v podstatě totožné žaloby a v nich další totožná podání i v dalších senátech zdejšího soudu a že například v rozsudku ze dne 29.5.2015 č.j. 9 Af 50/2012 – 106 zdejší soud úhradu za tyto úkony v plné výši již žalobci přiznal. 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 rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 24. června 2015

JUDr. Hana Veberová
předsedkyně senátu