



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Tichá Šárka Apartments s.r.o.**, se sídlem Lužná 745/15, Praha 6, zast. advokátem JUDr. Martinem Šenkýřem, se sídlem Na Viničních horách 1834/24, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný Finanční ředitelství pro hl. město Prahu, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2012, č. j. 6 Af 11/2010 - 56,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2012, č. j. 6 Af 11/2010 - 56, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byly zamítnuty ve společném řízení žaloby podané proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 15. 12. 2009, č. j.: 11143/09-1400-104622, č. j.: 11125/09-1400-104622, č. j.: 11141/09-1400-104622, č. j.: 11132/09-1400-104622, č. j.: 11123/09-1400-104622, č. j.: 11126/09-1400-104622, č. j.: 11129/09-1400-104622, č. j.: 11121/09-1400-104622, č. j.: 11127/09-1400-104622, č. j.: 11130/09-1400-104622, č. j.: 11131/09-1400-104622, č. j.: 11146/09-1400-104622, č. j.: 11148/09-1400-104622, č. j.: 11147/09-1400-104622, č. j.: 11144/09-1400-104622, č. j.: 11134/09-1400-104622, č. j.: 11140/09-1400-104622, č. j.: 11145/09-1400-104622 a č. j.: 11149/09-1400-104622 ve věci vyměření daně z převodu

nemovitostí. Daň byla stěžovateli vyměřena z důvodu nesplnění podmínek pro osvobození dle ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o trojdani“).

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž je nadále v řízení pokračováno (dále jen „žalovaný“).

I. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále z důvodu vad správního řízení, když správcem daně i odvolacím orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a v jiné vadě řízení před soudem, když taková vada má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s.

Městský soud dle stěžovatele při posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně vycházel pouze formálně z toho, že jeho činnost nevykazovala hlavní znak podnikání, a to soustavnost. Takový závěr Městského soudu ovšem není správný. V průběhu řízení vedeného správcem daně bylo ze strany stěžovatele prokázáno, že svou soustavnou činností realizoval značně rozsáhlý projekt výstavby bytového domu o několika desítkách bytů, kdy tato činnost v sobě obsahuje velké množství činností, které je k realizaci projektu třeba vyvinout a tato činnost je též dlouhodobou činností, jak ostatně vyplývá z doby, po kterou byl projekt ze strany stěžovatele realizován. Realizace projektu tedy vyžaduje několik fází, kdy toto je nepochybně činnost soustavná a naplňuje pojmové znaky podnikání. V souladu s tímto tvrzením je i posouzení činnosti stěžovatele správcem daně, který poté, kdy si stěžovatel nechal zapsat do obchodního rejstříku jiný další předmět podnikání, převod posledních dvou bytů v domě od daně z převodu nemovitostí osvobodil, aniž by namítal, že stěžovatel neprovozoval soustavnou činnost, kterou by bylo možno považovat za podnikání. Stěžovatel je přesvědčen, že závěr soudu spočívá na nesprávném právním posouzení této otázky soudem, kdy toto nesprávné právní posouzení má za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Soud se dle stěžovatele rovněž dále omezil na pouhé konstatování toho, že daň byla správcem daně stanovena platebními výměry, aniž by přihlédl k tomu, že daňové výměry neobsahují informace o tom, jakým způsobem byla daň stanovena, a soud automaticky předpokládá, že se tak stalo na základě pomůcek, kdy ovšem zároveň neustále vychází z toho, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, které v řízení, ve kterém se daň stanoví podle pomůcek, může směřovat pouze k tomu, zda mohla být daň vyměřena podle pomůcek či nikoli. Tuto skutečnost pominul soud i v tom směru, kdy uzavřel, že stěžovatel nenavrhoval další důkazy při podpisu zprávy o vytýkacím řízení. V této zprávě, která ovšem nemá dle stěžovatele zákonem požadované náležitosti, když ze zprávy není zřejmé, které skutečnosti vzal správce daně za prokázané,

pokračování

kteří naopak ne, jak hodnotil navržené důkazy a k jakým závěrům na základě tohoto hodnocení dospěl, bylo správcem daně uvedeno, že daň bude vyměřena podle pomůcek. Tímto byla stěžovateli ve svém výsledku odepřena možnost navrhnout podle závěrů správce daně odpovídající důkazy, neboť v případě, že odvolání směřuje proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Soud se nezabýval tím, zda daň byla vyměřena podle pomůcek, nebo, jak neustále opakuje, na základě dokazování, když takovou skutečnost není možno zjistit ani z citovaných platebních výměrů, neboť platební výměry odkaz na to, že byla daň stanovena podle pomůcek, neobsahují, což je samo o sobě v rozporu se zákonem, neboť uplatnění použití pomůcek jako postupu při stanovení daně musí být uvedeno ve výroku rozhodnutí – v tomto případě platebního výměru. Platební výměr tak nesplňuje zákonem stanovené požadavky a byl vydán v rozporu se zákonem, což ovšem soud zcela opominul a touto nezákonností postupu správního orgánu se vůbec nezabýval. Stěžovatel má za to, že správcem daně byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Městský soud stroze uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno o tom, že předmětné převody nemovitostí byly provedeny v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej bytů. K tomu však stěžovatel uvádí, že z jeho strany byl navržen a doložen dostatek důkazů o jeho tvrzeních, ovšem jak žalovaný, tak soud přesto vycházeli výhradně ze zápisu v obchodním rejstříku, který soud, jak sám uvádí, považuje vzhledem k tomu, že se jedná o veřejnou listinu a je u ní možno vycházet ze zásady presumpce správnosti, za nepřekonatelný důkaz, který patrně podle právního hodnocení soudu nemůže být důkazy navrženými a předloženými stěžovatelem vyvrácen. Za takové situace ovšem měl být stěžovatel vyzýván k tomu, aby navrhoval důkazy k překonání důkazu podle soudu nepřekonatelného, a to veřejné listiny. Stěžovatel má ovšem za to, že veřejná listina, tak jak má na mysli soud, je listinou vydanou orgánem veřejné moci v mezích jeho pravomoci, jakož i listina, která je zákonem prohlášena za veřejnou a jako taková potvrzuje, že jde o prohlášení orgánu veřejné moci, který listinu vydal, a není-li dokázán opak, potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno. Z toho pak vyplývá, že presumpce správnosti veřejné listiny platí toliko do doby, kdy je prokázán opak, což je v tomto případě zásadní. Stěžovatel je totiž přesvědčen o tom, že důkazy, které navrhl a doložil v průběhu řízení, byly dostatečné k tomu, aby prokázaly opak toho, co bylo jako pouze formální údaj zapsáno v obchodním rejstříku, a podařilo se mu tak prokázat, že faktický stav byl odlišný od zápisu v obchodním rejstříku a převod nemovitostí byl proveden v souvislosti s jeho faktickou podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb. Stěžovatel má tedy za to, že i v tomto směru je rozhodnutí nezákonné, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí a zároveň v nesprávném právním posouzení otázky soudem.

Stěžovatel se rovněž neztotožňuje se závěrem městského soudu o tom, že při posuzování podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 S., o správě daní a poplatků (dále „ZSDP“) není důležitá skutečná vůle subjektu při zakládání společnosti a při označení jejího předmětu podnikání. Takový právní názor a právní posouzení otázky městským soudem

není správné, neboť právě vůle subjektů je rozhodujícím faktorem pro hodnocení činnosti subjektu. K tomu pak odkazuje stěžovatel např. na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89. Rozšířený senát uvedl především, že o zastírání (disimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 cit. zákona 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, a ustanovení § 2 odst. 7 cit. zákona tak nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Rozšířený senát dále zdůraznil, že povinností finančních orgánů je v případě aplikace § 2 odst. 7 ZSDP uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Právní hodnocení této otázky provedené městským soudem v napadeném rozhodnutí je tedy nesprávné a je v rozporu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, což vede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Městský soud uvádí, že stěžovatel neprokázal žádnými konkrétními důkazy to, že by předmětem jeho činnosti byl prodej staveb a bytů. Stěžovatel uvádí, že doložil dostatek důkazů k prokázání svých tvrzení, jako jsou např. smlouvy o dílo k výstavbě bytového domu, stavební povolení, kolaudační rozhodnutí, smlouvy o převodech bytů v domě atd., kdy z těchto důkazů jednoznačně vyplývá, že jeho faktickou činností byla výstavba a prodej bytů. Stěžovatel zdůrazňuje, že poté, co si nechal do obchodního rejstříku zapsat další předmět podnikání a změnil tedy pouze formální údaj – zápis v rejstříku, když charakter jeho činnosti zůstal nezměněn, byla jeho činnost již správcem daně považována za podnikatelskou činnost výstavby a prodeje bytů. Z toho je zřejmé, že tuto činnost vykonával stěžovatel po celou dobu a různé hodnocení jeho činnosti správcem daně bylo způsobeno jen formálním hlediskem zápisu v obchodním rejstříku, nikoli skutečným charakterem jím vykonávané činnosti.

Nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí pak stěžovatel spatřuje i v tom, že na straně čtrnácté napadeného rozhodnutí pak sám městský soud uzavírá, že vyjma tohoto jednoho bytového domu se podle předložených dokladů nezabýval stěžovatel prodejem staveb a bytů. Soud tedy sám uzavírá, že v případě tohoto domu se stěžovatel zabýval prodejem staveb a bytů, z čehož plyne, že toto byla faktická činnost stěžovatele a soud tak zcela popírá svůj předchozí závěr o tom, že stěžovatel nevyvíjel činnost spočívající v prodeji staveb a bytů. Tento rozpor pak není soudem nijak vysvětlen.

V samém závěru rozsudku na straně patnácté pak soud uzavírá, že rozhodné je to, že stěžovatel neměl jako předmět podnikání zapsané výstavbu či prodej bytů, což odporuje tomu, že soud v napadeném rozhodnutí na jiném místě tvrdí, že rozhodujícím je faktický stav, tedy skutečná činnost vykonávaná stěžovatelem, nikoli formální stav věci.

Stěžovatel pak zdůrazňuje, že napadený rozsudek je obsahově zcela totožný jako rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2012, č. j. 11 Af 8/2010 - 46, který byl

pokračování

doručen stěžovateli dne 20. 9. 2012 a je též napaden kasační stížností. Rozsudek je naprosto totožného znění a stěžovatel má za to, že městský soud, aniž by zkoumal tvrzení stěžovatele, zabýval se jejich hodnocením a zaujal k nim právní názor, pouze okopíroval výše uvedené rozhodnutí, což je mimo jiné patrné i z textu napadeného rozhodnutí na straně 7, kde městský soud uvádí, že „žalobou napadenými rozhodnutími žalovaného ze dne 10. 12. 2009, č. j. 11118/09-1400-104622, č. j. 11136/09-1400-104622, č. j. 11137/09-1400-1004622, č. j. 11138/09-1400-1004622, č. j. 11139/09-1400-1004622 a č. j. 11142/09-1400-1004622 bylo o odvolání ...“. Tato rozhodnutí však byla předmětem řízení Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Af 8/2010, a nikoli řízení, ve kterém bylo vydáno napadené rozhodnutí, když v tomto řízení byla žalobou napadena rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2009, č. j. 11143/09-1400-104622, č. j. 11125/09-1400-104622, č. j. 11141/09-1400-1004622, č. j. 11132/09-1400-104622, č. j. 11126/09-1400-1004622, č. j. 11129/09-1400-1004622, č. j. 11121/09-1400-104622, č. j. 11127/09-1400-104622, č. j. 11130/09-1400-1004622, č. j. 11131/09-1400-104622, č. j. 11136/09-1400-1004622, č. j. 11148/09-1400-1004622, 104622, č. j. 11147/09-1400-104622, č. j. 11144/09-1400-1004622, č. j. 11134/09-1400-104622, č. j. 11140/09-1400-1004622, č. j. 11145/09-1400-1004622, č. j. 11149/09-1400-1004622. I z tohoto je zřejmé, že se městský soud omezil na okopírování rozsudku, aniž by se věci více zabýval, což již samo o sobě odporuje zásadě spravedlivého procesu.

Vzhledem k výše uvedenému pak stěžovatel navrhuje, aby rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 6 Af 11/2010 - 56, ze dne 6. 9. 2012 byl zrušen a věc vrácena Městskému soudu v Praze k novému řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný vyjádřil s právním názorem stěžovatele nesouhlas a s argumentací svého názoru ohledně aplikace ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani odkázal na své vyjádření k žalobě. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci městským soudem

Městský soud vycházel při posouzení věci ze znění ust. § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani v rozhodném období, tj. v době vkladu kupních smluv do katastru, kdy platilo, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě nebo 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. Z uvedeného ustanovení je dle soudu zřejmé, že pro osvobození od daně z převodu nemovitostí je stanoveno několik podmínek, které musí být splněny současně; správní orgány zpochybňují oprávněnost osvobození od daně z převodu nemovitostí ve vztahu k převáděným bytům proto, že stěžovatel neprokázal, že převod stavby je prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů anebo jeho předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů.

Městský soud stran zjištěného skutkového stavu konstatoval, že je zřejmé, že není sporu o tom, že stěžovatel vlastním nákladem nemovitost, která je v daném případě předmětem daně z převodu nemovitostí, nechal postavit na základě smlouvy o dílo, stal se vlastníkem nemovitosti a následně, po rozdělení na bytové a nebytové jednotky, tyto jednotky jako nové, dosud neužívané, prodal; není tedy sporu o tom, že se jednalo o výstavbu a následný prodej, o kterém stěžovatel řádně účtoval. Předmětem sporu v dané věci je výklad ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, konkrétně výklad podmínky, zda byl v daném případě převod stavby proveden v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejím předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, neboť ostatní podmínky v tomto ustanovení uvedené byly splněny.

Městský soud dále neshledal důvodnou námitku stěžovatele týkající se provádění dokazování a hodnocení jeho výsledků, tedy konkrétně, že proces dokazování byl zúžen na konstatování, že splnění podmínky ve vztahu k náplni podnikatelské činnosti stěžovatele ověřil správní orgán výlučně z výpisu z obchodního rejstříku. Zde soud 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. 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 se ten, jehož se údaj zapsaný v obchodním rejstříku týká, nemůže namítat nesprávnost tohoto zápisu proti tomu, kdo jedná v důvěře v zápis v obchodním rejstříku. Údaje zapsané v obchodním rejstříku nejsou tedy údaji bezvýznamnými, které by neměly žádnou právní relevanci. Naopak lze dovodit, že zákon 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. V této souvislosti soud uvedl, že z obsahu správních spisů vyplývá, že správní orgány se nespokojily s údaji, které byly ve výpisu z obchodního rejstříku ve vztahu k stěžovateli zjištěny. Naopak tyto údaje vedly prvostupňový správní orgán k tomu, že zahájil výtýkácí 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, když požadoval, aby stěžovatel doložil, že převod stavby byl proveden buď v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo doložil, že jeho předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Obdobně ostatně postupoval i žalovaný, když v rámci odvolacího řízení výzvou ze dne 29. 10. 2010 opakovaně stěžovatele vyzval, aby doložil splnění výše uvedené zákonem stanovené podmínky. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že se správní orgány spokojily s údaji zapsanými v obchodním rejstříku. Kdyby tomu tak bylo, neučinily by správní orgány uvedené výzvy. Jinou otázkou je to, nakolik se stěžovateli podařilo splnění zákonem stanovených podmínek prokázat.

Co se týče namítaného porušení ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, pokud stěžovatel tvrdí, že nebyla správním orgánem relevantně vyhodnocena námitka, že byl založen za jediným účelem (tj. prokazoval faktický stav), a to bylo investování finančních prostředků do výstavby bytového domu v ulici Půlkruhová v Praze 6 s následným rozdělením domu

pokračování

na jednotlivé bytové jednotky a jejich prodejem, městský soud konstatoval, že podle cit. ustanovení finanční orgány při uplatňování daňových zákonů berou 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. Odkázal v této souvislosti na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publikované pod č. 1301/2007 Sb. NSS, v němž se konstatuje, že o zakrývání právního úkonu či jiných rozhodných skutečností jde tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ačkoliv ho nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; určující je přitom zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu.

Dle názoru městského soudu skutečnosti tvrzené stěžovatelem, tedy že od počátku byla společnost založena proto, aby investovala finanční prostředky do výstavby bytového domu, následně dům rozdělila na jednotlivé bytové jednotky a přistoupila k jejich prodeji, z obsahu spisového materiálu nevyplývají a stěžovatel je ani k výzvě jak prvostupňového, tak druhostupňového orgánu neprokázal. Ze žádných dokladů dle názoru městského soudu nelze dovodit, že by stěžovatel společnost zakládal pro právě uvedenou činnost. Jestliže se svým návrhem na zápis do obchodního rejstříku domáhal toho, aby byl zapsán jako společnost, jejímž předmětem podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem, pak bylo na něm, aby vykonával činnost, která je jako předmět podnikání zapsána v obchodním rejstříku. Pokud hodlal provádět činnost jinou, bylo na něm, aby předmět podnikání rozšířil, změnil či jinak specifikoval. Ani ze skutečnosti, že stěžovatel 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 stěžovatel zakrýval skutečný předmět podnikání, než jaký sám navrhoval zapsat do obchodního rejstříku. Navíc pro posouzení věci není dle městského soudu rozhodná ani tak otázka, zda stěžovatel 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 stěžovatele, a to ve vztahu k podmínkám, jež jsou upraveny v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdaně.

Pro to, aby bylo stěžovateli přiznáno osvobození od daně z převodu nemovitostí ve vztahu k převáděnému bytu, muselo být dle městského soudu stěžovatelem prokázáno, že převod je prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů anebo by muselo být prokázáno, že jeho předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Osvobození od daně přichází v úvahu pouze tehdy, jde-li o podnikatele, který vyvíjí činnost v uvedeném ustanovení specifikovanou; stěžovatel žádnými konkrétními doklady ani skutečnostmi neprokázal, že by předmětem jeho činnosti byl prodej staveb a bytů. Tento závěr dle městského soudu nelze dovodit ani z vydaného stavebního povolení či kolaudačního rozhodnutí, ani ze smlouvy o dílo, kterou stěžovatel uzavřel s dodavatelem stavebních prací na výstavbu předmětného domu. Měl-li totiž stěžovatel v obchodním rejstříku jako předmět podnikání uveden pronájem staveb a bytů, nic nebrání úvaze o tom, že k realizaci výstavby předmětného domu došlo proto, aby stěžovatel mohl byty a nebytové prostory vystavěného domu pronajímat způsobem, uvedeným v obchodním rejstříku jako předmět činnosti.

Městský soud dále ve svých úvahách vycházel z toho, 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; nejedná se proto o soustavnou podnikatelskou činnost - i tato skutečnost přispívá k závěru o tom, že osvobození nelze přiznat. 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.

K odkazům stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2006, č. j. 1 Afs 57/2005 - 61, městský soud uvedl, že v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud řešil otázku možnosti uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě, kdy táž věc byla již dříve předmětem kupní smlouvy, od níž převodce později odstoupil. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku zabýval pojmem „první úplatný převod“, tato otázka však v případě stěžovatele byla nespornou, když správní orgány nezpochybňují, že zákonem stanovená podmínka prvního úplatného převodu byla v dané věci splněna. K argumentaci nálezem Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, městský soud konstatoval, že soud zde řešil otázku postavení subjektu, který vykonával podnikatelskou činnost spočívající ve výstavbě a následném prodeji bytových jednotek před 1. 1. 2001 (*městský soud nesprávně na několika místech uvádí rok 2011 – pozn. NSS*), přičemž živnostenské oprávnění tohoto podnikajícího subjektu zůstalo v platnosti a podnikatel mohl v dosud provozované činnosti nadále pokračovat. Ústavní soud konstatoval, že pokud podnikatel provozoval oprávněně i po 1. 1. 2001 fakticky tutéž podnikatelskou činnost jako před 1. 1. 2001, předmět činnosti se nezměnil, pouze název předmětu činnosti v živnostenském oprávnění neodpovídal nově stanovenému názvu živností, ale původní živnostenské oprávnění po přechodnou dobu umožňovalo činnost, nic se na postavení takového subjektu nezměnilo ani z hlediska daňového. Z uvedeného nálezu vyplývá, že bylo řešeno postavení podnikatele, o kterém nebyly pochybnosti, že předmětem činnosti je výstavba a následný prodej bytových jednotek, řešena byla otázka postavení tohoto podnikatelského subjektu jednak s přihlédnutím k novele zákona o trojdani, jež byla provedena zákonem č. 103/2000 Sb., a jednak s přihlédnutím k nařízení vlády č. 140/2000 Sb. a nařízení vlády č. 469/2000 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2001. Ústavní soud dospěl k závěru, že pro posouzení postavení podnikatele byla rozhodná skutečnost, že podnikatel provozoval svoji podnikatelskou činnost spočívající ve výstavbě a následném prodeji bytových jednotek před 1. 1. 2001, živnostenské oprávnění zůstalo v platnosti, v provozování této živnosti mohl podnikatel i nadále pokračovat. Proto bylo na místě osvobození od daně přiznat. Městský soud konstatoval, že situace, která byla předmětem posouzení Ústavním soudem, však v případě stěžovatele nenastala a ani nepřicházela v úvahu právě proto, že společnost byla založena až v roce 2005.

Městský soud konstatoval, že zákon pro možnost využití osvobození od daně současně stanoví podmínky, které musí být kumulativně naplněny, hodlá-li daňový subjekt tento institut využít. Stěžovatelem předložené doklady dle městského soudu neprokazují,

pokračování

že předmětem jeho činnosti byla výstavba a prodej staveb a bytů. Stěžovatel sám výstavbu předmětného obytného domu neprováděl, ani nedoložil, že by takovou činnost provozoval na jiných stavbách. Vyjma tohoto domu se podle předložených dokladů nezabýval prodejem staveb a bytů. Ostatně tuto skutečnost sám potvrdil, když uvedl, že společnost byla založena pouze za účelem výstavby tohoto jediného domu a následného prodeje jednotlivých bytů. Za této situace nelze mít dle názoru soudu za prokázané, že stěžovatel je subjektem, jehož předmět podnikání je výstavba a prodej staveb a bytů. Pro posouzení věci není rozhodné, s jakým úmyslem a za jakým účelem společnost byla založena, právně rozhodné je to, zda předmětem její podnikatelské činnosti byla výstavba a prodej staveb a bytů. Takové činnosti v rozsahu předpokládaném při podnikání stěžovatel neprovozoval, nebo o tom alespoň ani přes výzvu správním orgánům nepředložil dostatečné důkazní prostředky.

K námitce stěžovatele týkající se postupu správce daně ve vytýkacím řízení, konkrétně nevypořádání se s námitkou vznesenou ke zjištění uvedeným ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení, městský soud odkázal na doslovné znění ust. § 16 odst. 8 ZSDP, přitom konstatoval, že v daném případě nebyla správcem daně prováděna daňová kontrola, ale vytýkací řízení. I když ustanovení § 43 ZSDP nestanoví správci daně povinnost sepsat o výsledku vytýkacího řízení zprávu a výsledky s daňovým subjektem projednat, byl stěžovatel seznámen s výsledkem vytýkacího řízení, ve zprávě ze dne 26. 3. 2009 je popsán průběh vytýkacího řízení s výsledkem, že nebyly odstraněny pochybnosti správce daně ohledně splnění podmínek pro osvobození převodu bytové jednotky od daně z převodu nemovitostí (§ 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani). Tato zpráva byla projednána dne 1. 4. 2009. V protokolu o ústním jednání je zaznamenáno vyjádření daňového subjektu, že nesouhlasí se závěry správce daně, neboť jeho jedinou podnikatelskou činností byla výstavba a prodej bytů, na toto upozornil doložením veškerých výnosů za období 2005 - 2008. Dále uvedl, že podle daňových zákonů je zhotovitelem stavby, neměl jiné příjmy a výnosy než z výstavby a prodeje bytových jednotek; poté je v protokolu uvedeno, že poplatník odmítl převzetí platebních výměrů a požádal o jejich zaslání.

Městský soud konstatuje, že z vyjádření stěžovatele při projednávání výsledků vytýkacího řízení je zřejmé, že při ústním jednání dne 1. 4. 2009 neuváděl žádné nové skutečnosti, ani nepředkládal nové doklady. Za této situace dle názoru soudu nelze správci daně vytýkat, že se dále vyjádřením nezabýval, že na něj nereagoval dalšími konkrétními úkony. Stěžovatel nebyl zkrácen na svém právu být seznámen s výsledky vytýkacího řízení, měl možnost se k těmto výsledkům vyjádřit a své námitky pak mohl plně uplatnit v odvolání proti následně vydaným platebním výměrům. Žalovaný v odvolacím řízení poskytl stěžovateli výzvou ze dne 29. 10. 2009 další možnost k doplnění předložených důkazních prostředků. Dle názoru soudu stěžovatel nebyl v průběhu řízení nijak krácen na svých právech účastníka řízení, měl možnost uplatnit své námitky a předkládat důkazní prostředky, případně navrhopvat jejich provedení. Hodnocení zjištěných skutečností odlišné od názoru stěžovatele nelze považovat za porušení zákona.

Městský soud rovněž uvedl, že jestliže osvobození od daně z převodu nemovitostí je spojeno s podnikatelskou činností daňového subjektu a podnikáním se rozumí soustavná činnost, potom se v daném případě nemůže stěžovatel dovolávat toho, že výstavba

předmětného domu byla jeho podnikatelskou činností, neboť jak sám uvedl, jednalo se o jednorázovou akci, která nemůže naplňovat znak podnikání, to je soustavnost. Otázka, jaké příjmy stěžovatel v rozhodném období vykazoval, není pro posouzení této věci rozhodná. Rozhodné je to, že stěžovatel ani neměl jako předmět podnikání zapsané výstavbu či prodej bytů a ani neprokázal, že se jednalo o předmět jeho činnosti. Žalovaný proto dle soudu nepochybil, jestliže tvrzení stěžovatele a jím předložené podklady srovnával s předmětem podnikání zapsaným v obchodním rejstříku. Osvobození od daně z převodu nemovitostí nebylo stěžovateli přiznáno ne proto, že neměl v obchodním rejstříku zapsané potřebné činnosti, ale proto, že ani jinými prostředky neprokázal, že zákonem předepsané podmínky splňuje. Stěžovateli dle městského soudu nic nebránilo, aby si zajistil, aby zápisy v živnostenském i obchodním rejstříku odpovídaly tomu, co skutečně zamýšlel. Pokud tak neučinil, vystavil se ve vytýkacím řízení povinnosti prokázat správnost údajů uvedených v podaných daňových přiznáních. V daném případě dle názoru soudu stěžovatel důkazní břemeno neunesl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

V projednávané věci správní orgány zpochybňují oprávněnost osvobození stěžovatele od daně z převodu nemovitostí ve vztahu k převáděnému bytu nikoli proto, že by se nejednalo o první převod, resp. že by stěžovatel bytový dům nepostavil a následně bytové jednotky dále neprodal, ale proto, že neprokázal, že převod stavby je prováděn v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo jeho předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů (§ 20 odst. 7 in fine zákona o trojdani). Tuto skutečnost přitom žalovaný i soud dovozují především ze skutečnosti, že stěžovatel v době převodu neměl odpovídající zápis předmětu činnosti v obchodním rejstříku. Podstatou kasační stížnosti je tedy výklad § 20 odst. 7 zákona o trojdani *in fine*, jenž stanoví, že podmínkou osvobození je skutečnost, že převod je prováděn „v souvislosti s (...) podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo (...) předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, (...).“

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že normy veřejného práva nelze užívat v neprospěch daňového subjektu, je-li právní otázka věci sporná či nejasná. V takových případech má být právě naopak postupováno ve prospěch daňového subjektu. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS, v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a především zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).

Při posouzení podmínky osvobození spočívající v tom, zda stěžovatel vykonával podnikatelskou činnost nebo předmětem jeho činnosti byla výstavba nebo prodej staveb a

pokračování

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. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 9. 10. 2001, sp. zn. II. ÚS 277/99, (publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek č. 24, nález č. 144, str. 35), zdůraznil, že jsou-li k dispozici dva rovnocenné výklady, z nichž jeden je extenzivní a druhý restriktivní, musí soud zvolit ten z nich, jenž odpovídá dalším metodám výkladu, zejména pak úvaze teleologické. Ústavní soud také judikoval, že jazykový výklad představuje „*pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu*“ (viz nález ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 9, nález č. 163, str. 399, vyhlášen pod č. 30/1998 Sb.). Stejný přístup ve svých rozhodnutích volí také Nejvyšší správní soud, v jehož rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, publ. pod č. 360/2004 Sb. NSS, je uvedeno, že „*v souladu s principem právní jistoty má každý adresát právní normy právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoliv naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Neučiní-li tak, je zcela na místě dát přednost takovému výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost.*“

Nejvyšší správní soud se otázkou interpretace § 20 odst. 7 zákona o trojdani zabýval několikrát, přitom konstantní judikatura k cit. 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 „*[p]rvní 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 možnosti 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 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.*

Toto opatření je třeba vidět i v kontextu jiných zvýhodnění, která stát za účelem podpory bytové výstavby a uspokojení potřeby bydlení činí (např. podpora stavebnímu spoření, výstavba sociálních bytů, podpora půjček na uspokojení bytové potřeby apod.). Děje se tak též proto, že jakkoliv právo na bydlení není zahrnuto v katalogu ústavně zaručených práv a svobod, je součástí mezinárodních závazků České republiky, kde je vnímáno v kontextu práva jednotlivce na přiměřenou životní úroveň pro něj a jeho rodinu, zahrnující dostatečnou výživu, šatstvo a byt (viz např. čl. 11 odst. 1 Mezinárodního paktu o hospodářských, sociálních a kulturních právech, čl. 16 Evropské sociální charty). Podrobněji k tomu viz též např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/2000 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 18, str. 287 a násl.).“ Z uvedeného dovodil Nejvyšší správní soud závěr: „Smysl této úpravy je zjevný: osvobození od daně slouží ke zlevnění staveb a také k jednoduššímu způsobu jejich nabývání.“

Stejně ve vztahu k účelu a smyslu osvobození vyznívá také nálezy 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 *„[h]istoricko-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

pokračování

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.“

Nejvyšší správní soud nesdílí názor městského soudu, že uvedený náleze, na který stěžovatel odkazuje, je ve věci zcela nepřipadný. Jakkoli je pravdou, že v dané věci se Ústavní soud zabýval primárně otázkou pokračujících podnikatelských aktivit před a po účinnosti živnostenského zákona, tedy na přelomu roku 2001, a dopadů nedostatků formálního označení živnostenského oprávnění, soud zde mimo jiné předestřel objektivně teleologický výklad ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani, jehož úlohou je „vystihnout smysl a účel právní normy v souvislosti s potřebami společnosti v aktuální situaci, v níž se má norma realizovat.“ Konstatoval přitom, že tímto výkladem, je 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.“

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.“

Lze rovněž poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 - 59, publikovaný pod č. 2153/2010 Sb. NSS, v němž mimo jiné zdejší soud konstatoval: „Je-li smyslem zkoumaného ustanovení zákona o dani z převodu nemovitostí osvobodit od této daně první úplatný převod nové stavby, pak i její užívání před tímto převodem je nutno zkoumat z právě nastíněného hlediska. Užívá-li tuto stavbu (nebo její část) i před jejím převodem budoucí vlastník (jehož užívací vztahy k dané stavbě jsou s převodcem často upraveny smlouvou o budoucí kupní smlouvě), pak i po převodu nové stavby na něj je ekonomický smysl osvobození od daně zachován. Nelze nalézt žádný z rozumných důvodů, proč by budoucí vlastník (zpravidla na základě již smluvně upravených budoucích vztahů) nemohl novou stavbu užívat, popřípadě si ji chystat pro stálé budoucí užívání, jež je esenciální náležitostí i budoucího vlastnického vztahu ke stavbě. Vždy je proto třeba zkoumat především důvody užívání stavby. Souvisí-li zvolený způsob užívání stavby a nakládání s ní bezprostředně s jejím prvním převodem anebo k němu směřuje, pak se nejedná o užívání, které má na mysli zákon o dani z převodu nemovitostí, a podmínky osvobození od daně z převodu

nemovitostí nejsou dotčeny. Takovéto nakládání se stavbou, prováděné ještě před oficiálním převodem totiž nikterak neodporuje účelu osvobození od daně z převodu nemovitostí, který byl vyložen výše.

Jiná je ovšem situace, kdy by novou stavbu před převodem vlastnického práva k ní užívala osoba odlišná od budoucího vlastníka z jiných ekonomických důvodů a též s odlišnými ekonomickými důsledky. Lze si představit situaci, kdy vlastník novou stavbu pronajme a z pronájmu pobírá příjmy. Může tomu tak být například i z důvodu, že se nachází ve stadiu hledání kupce a prozatím stavbu přenechá jinému k užívání za úplatu. V takovém případě by k naplnění smyslu osvobození nedošlo. Ekonomický účel by byl zcela jiný; vlastník nové stavby by pobíral příjmy z pronájmu, k převodu vlastnického práva by nedošlo. Pokud by však k převodu vlastnického práva došlo později, již by tento první úplatný převod stavby nebyl od daně osvobozen, neboť by sice byla převáděna nová stavba, ale stavba byla již dříve užívaná nájemcem za úplatu.

Při náhledu na zachování jedné z podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí je tedy třeba brát ohled na povahu užívání.

Lze tedy shrnout, že není podstatné, zda nová stavba byla před jejím prvním převodem užívána bez vědomí anebo s vědomostí jejího vlastníka, podstatné není ani to, zda byla užívána legálně či contra legem, podstatné pro nastoupení účinků osvobození od daně je pouze to, zda byla užívána s ekonomickým důsledkem či profitem vlastníka (odlišným od budoucího převodu stavby) anebo nikoliv. Pobíral-li vlastník nové stavby před jejím prvním převodem od dřívějších uživatelů ekonomických požitků (typicky nájem), pak není naplněn cíl a smysl právní úpravy týkající se osvobození od této daně.

Je zřejmé, že rozhodným okamžikem pro posouzení podmínek pro osvobození podle § 20 odst. 7 zákona (včetně toho, že stavba nebyla dosud užívána) je okamžik právních účinků vkladu do katastru nemovitostí; zde je Nejvyšší správní soud zajedno se stěžovatelem. Jak uvedeno shora, slovní spojení „stavba nebyla dosud užívána“ pro účely osvobození od daně z převodu nemovitostí však není možno v žádném případě vnímat jako její naprosté nedotčení, neboť „pak by se absurdně a v rozporu s účelem zákona o trojdani osvobození nemohlo vztahovat prakticky na žádnou stavbu či byt ...“ (viz rozsudek NSS ze dne dne 27. srpna 2008, č. j. 2 Afs 49/2008 - 159).

Uvedl-li krajský soud v napadeném rozsudku, že již z pouhého zjištění, že stavba byla před prvním úplatným převodem vlastnického práva k ní užívána fyzickými osobami, s nimiž měl původní vlastník uzavřeny smlouvy o budoucí kupní smlouvě, lze uzavřít, že osvobození na danou věc nedopadá, pak se mýlil a učinil tak nesprávný závěr.“

Jakkoli Nejvyšší správní soud ve výše uvedených případech posuzoval naplnění jiných podmínek osvobození obsažených v § 20 odst. 7 zákona o trojdani (prvního úplatného převodu, resp. charakteru stavby), ve všech případech zdejší soud dospěl k právním závěrům na základě interpretace upřednostňující objektivně teleologický výklad vycházející ze smyslu a účelu zákona. Nejvyšší správní soud má za to, že se nelze ani ve věci nyní posuzované od interpretace v intencích výše uvedených odchýlit.

pokračování

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 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 dovést, 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 dovést 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 vytýkáací 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 konkr. kupujících, datem prodeje, jednotlivé kupní smlouvy o převodu vlastnictví k bytové jednotce, atd.) nikterak nehodnotil. Ve výzvě k odstranění pochybností správce daně vyzval stěžovatele toliko k tomu, aby se vyjádřil k pochybnostem, které vyvstaly správci daně s ohledem na údaje v obchodním rejstříku (*tedy ani ne, aby prokázal nárok na osvobození – pozn. soudu*), neboť v obchodním rejstříku v předmětu podnikání je uvedeno „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem“. K této výzvě se stěžovatel vyjádřil s tím, že skutečně takto má činnost zapsanou, nicméně jeho jedinou skutečnou činností od vzniku společnosti dosud byla pouze výstavba bytového domu a následný prodej bytových jednotek v tomto domě. Rovněž ale navrhl a předložil správci daně důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, tedy konkrétně to, že předmětem jeho činnosti byla výstavba a prodej bytů. Stěžovatel předložil správci daně stavební povolení, smlouvu o dílo na výstavbu, kolaudační rozhodnutí, obrátové předvahy a hlavní knihy výnosových účtů za období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008. Ve zprávě o výsledku vytýkáacího řízení správce daně bez dalšího, aniž by se s předloženými důkazy vypořádal, konstatoval, že na výzvu stěžovatel reagoval podáním, kterým neprokázal, že jsou splněny podmínky pro osvobození a nepotvrdil skutečnost, že v obchodním rejstříku měl zapsanou výstavbu nebo prodej staveb či bytů nebo realitní činnost. Správce daně uzavřel, že pochybnosti nebyly odstraněny.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že není zřejmé, jakým způsobem měl stěžovatel potvrdit skutečnost, že v obchodním rejstříku má zapsanou výstavbu nebo prodej staveb a bytů, a to za situace, kdy správce daně věděl, že takto zapsaná činnost v obchodním rejstříku není a stěžovatel nemůže zpětně tyto údaje do obchodního rejstříku uvést. Stěžovatel tedy objektivně nemohl splnit požadavek správce daně, tj. prokázat soulad zápisu v obchodním rejstříku s faktickou činností, když činnost v obchodním rejstříku zapsanou, jak sám uvedl, neprováděl, ale prováděl činnost jinou, kterou prokazoval. Obdobně poté i městský soud uvádí, že bylo věcí stěžovatele, aby prokázal, že

pokračování

zákonem předepsané podmínky splnil, cit: „*Nic mu např. nebránilo, aby si zajistil, aby zápisy v obchodním a živnostenském rejstříku odpovídaly tomu, co skutečně zamýšlel.*“ Takový požadavek ex post nelze než označit za nereálný, neboť stěžovatel nebyl schopen docílit zpětného zápisu v uvedených rejstřících. Je rovněž zcela mimo logiku požadovat po stěžovateli, aby prokázal soulad údajů v obchodním rejstříku se skutečným stavem, neboť měl-li by prokazovat činnost odpovídající údajům v obchodním rejstříku (pronájem), bylo by to z hlediska splnění podmínek pro osvobození zcela irelevantní. Dokazování mělo být vedeno pouze k tomu, zda stěžovatel skutečně objektivně splňoval podmínky pro osvobození, tedy zda jakožto podnikatel realizoval stavbu bytového domu a následně jednotlivé bytové jednotky prodal.

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.

V prvé řadě je třeba uvést, že provozování *podnikatelské činnosti, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů*, je jen jednou z alternativně stanovených podmínek pro osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Nárok na osvobození od daně podle téhož ustanovení vzniká i tehdy, pokud *předmětem činnosti* daňového subjektu je *výstavba nebo prodej staveb a bytů*. Uvedené podmínky nelze zaměňovat. V prvním případě se typicky jedná o převody bytů či staveb, které byly vybudovány podnikatelem (fyzickou či právnickou osobou) v souvislosti s výkonem podnikání. V takovém případě musí podnikatelská činnost vykazovat znaky podnikání podle § 2 obchodního zákoníku. Pokud však jde o druhou skupinu, je ze znění cit. ustanovení zřejmé, že se osvobození vztahuje i na takové fyzické či právnické osoby, které materiálně nevykonávají podnikatelskou činnost vykazující znaky podnikání a provádějí výstavbu nebo prodej staveb či bytů za jiným než podnikatelským účelem. O takové případy se může jednat např. u společností s ručením omezeným, akciových společností nebo družstev, které, byť mají formálně postavení podnikatele (§ 2 odst. 2 písm. a) obchodního zákoníku), byly založeny za účelem

uspokojení bytových potřeb svých členů, nikoliv však s cílem dosažení zisku (viz § 56 odst. 1 a § 221 odst. 1 obchodního zákoníku). Takové subjekty nevykonávají podnikatelskou činnost, přesto však i jim dává zákon o trojdani možnost uplatnit osvobození od daně z převodu nemovitostí. Městský soud v daném případě tedy nesprávně konstatoval, že *pro splnění zákonem stanovené podmínky musí jít o činnost podnikatelskou*, neboť daňový subjekt je od daně osvobozen i v těch případech, kdy podnikatelskou činnost nevyvíjí, ale toliko provozuje činnost spočívající ve výstavbě nebo prodeji staveb a bytů.

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

pokračování

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, tj. od roku 2005 do konce roku 2007.

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 nevratitelný 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).

Pokud městský soud tvrdí, že stěžovatel žádnými konkrétními doklady ani skutečnostmi neprokázal, že by předmětem jeho podnikání nebo činnosti byl prodej staveb a bytů, je jeho tvrzení nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Není zřejmé, z jakých úvah soud vycházel, nebyly-li žádné z předložených důkazních prostředků hodnoceny. V této souvislosti určitý úmysl, který žalovaný, jakož i městský soud činili sporným, tj. „postavit a prodat“, stěžovatel nepochybně projevil již tím, pokud požádal o stavební povolení k výstavbě rozsáhlého bytového komplexu - tj. k danému účelu, toto povolení mu k žádosti, jakožto stavebníka a současně investora, bylo dne 28. 12. 2005 odborem výstavby ÚMČ Praha 6 vydáno (viz rozhodnutí č. j. výst. 4802/P 235 Vok/05/Ber), v něm je konkretizována stavba jakožto novostavba bytového domu s 27 byty, jsou zde specifikovány podmínky výstavby. Následně k zabezpečení výstavby uzavřel stavebník smlouvu o dodávce prací a převzal na sebe další povinnosti objednatele, vč. zabezpečení stavebního dozoru. O tom, že tvrzený úmysl stěžovatel naplnil, svědčí rovněž skutečnost, že stavba byla také dne 3. 9. 2007 zkolaudována, a zejména následně byly jednotlivé byty

pokračování

stěžovatelem skutečně prodávány. Pokud zde městský soud dovozuje, že „[m]ěl-li žalobce v obchodním rejstříku jako předmět podnikání uveden pronájem staveb a bytů, nic nebrání úvaze v tom, že k realizaci výstavby předmětného domu došlo proto, aby žalobce mohl byty a nebytové prostory vystavěného domu pronajímat způsobem, uvedeným v obchodním rejstříku jako předmět činnosti“, je třeba uvést, že tato úvaha je pouze v rovině spekulací soudu. Nebylo totiž ve věci sporu o tom, že stěžovatel skutečně byty prodal; nadto ani žalovaný ani soud nečiní sporným to, zda stěžovatel byty prodal nebo je pronajímal, či s nimi hodlal jinak spekulovat. Dani z převodu nemovitostí podléhá až samotný převod, bylo tedy na místě zabývat se rovněž povahou tohoto převodu, tj. např. tím, zda z obsahu kupních smluv např. nebylo možno dovodit, že jsou jimi zastírány např. smlouvy nájemní, apod., tedy zda úmysl stěžovatele byl byty pronajímat. Správce daně však tyto skutečnosti nezkoumal, např. nezjišťoval skutečného vlastníka bytů z katastru nemovitostí apod.; bez prokázání jiného úmyslu stěžovatele nelze činit závěry o možných spekulacích s byty. Správce daně se nezabýval např. ani souvislostmi daně z příjmů, nikterak se nezabýval předloženými účetními doklady, ani tím, zda a z jaké činnosti dosáhl stěžovatel zisku, resp. jaké byly jeho daňové povinnosti v jednotlivých letech u daně z příjmů z právnických osob, popř. DPH; rovněž z těchto údajů by bylo možno dovozovat, zda a z jakého předmětu podnikání nebo činnosti stěžovateli plynuly příjmy.

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. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73, konstatoval: „Zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Přiznal-li soud jednomu z důkazních prostředků povahu nezvratného důkazu (přitom nehodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti, které v daňovém řízení vyplynuly a které byly obsaženy ve správním spise), aniž by jeho rozhodnutí obsahovalo úvahy, které soud k učiněným skutkovým a právním závěrům vedly, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.“

Rovněž tak považuje Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelný závěr městského soudu, uvádí-li v odůvodnění (str. 11), že „[p]okud 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.

Obdobně městský soud konstatoval, že finanční orgány při uplatňování daňových zákonů berou 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. Toto konstatování však nemělo žádný odraz v dalších úvahách soudu, neboť skutečný stav rozhodný pro posouzení faktického naplnění podmínek pro osvobození městský soud nebral v potaz. Na jiném místě městský soud konstatuje, že „*osvobození od daně z převodu nemovitostí nebylo stěžovateli přiznáno ne proto, že neměl v obchodním rejstříku zapsané potřebné činnosti, ale proto, že ani jinými prostředky neprokázal, že zákonem předepsané podmínky splňuje.*“ Rovněž tento závěr je značně nesrozumitelný a nemá oporu ve spise, když soud nakonec vycházel naopak z faktu, že předmět podnikání nebo činnosti neodpovídal tomu, co bylo zapsáno v obchodním rejstříku.

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 „*(j)akkoli vykročil z meze živnostenského oprávnění, jímž v předmětném období disponoval, avšak Nejvyšší správní soud má zato, 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, potřebnosti, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod).*“

pokračování

Odlišně poté posoudil zdejší soud situaci, kdy daňový subjekt prováděl soustavnou činnost jinak vykazující znaky podnikání, krom 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 dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nedostatek důvodů pak neshledává v dílčích nedostatecích odůvodnění napadeného soudního rozhodnutí, ale v nedostatku důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, jsou dle konstantní judikatury zdejšího soudu takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, oba dostupné na www.nssoud.cz). Pokud městský soud v odůvodnění konstatuje, že stěžovatel žádnými konkrétními doklady ani skutečnostmi neprokázal, že by předmětem jeho činnosti byl prodej staveb a bytů, není zřejmé, z jakých úvah soud vycházel, nebyly-li žádné ze stěžovatelem předložených důkazních prostředků hodnoceny. Rozsudek městského soudu nadto trpí v některých částech odůvodnění vnitřním rozporem, zejména tam, kde městský soud poukazuje na povinnost respektovat skutečný stav, přitom však sám upřednostňuje stav formálně právní, tj. shodně s žalovaným vychází pouze z údajů o předmětu podnikání uvedených v obchodním rejstříku, aniž by přihlížel k dalším skutečnostem, které mohou být při hodnocení věci podstatné.

Nejvyšší správní soud uzavírá, 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. Nicméně již na tomto místě je třeba konstatovat, že nelze souhlasit s názorem stěžovatele, pokud má za to, že v důsledku nejasnosti způsobu stanovení daně byl zkrácen na svých právech v odvolacím řízení. Stěžovatel byl srozuměn ve zprávě s tím, že daň bude stanovena dle pomůcek, vzhledem k tomu, že stěžovatel nepředložil správci daně požadované znalecké posudky, byly by naplněny procesní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Samotný fakt, že takový způsob nebyl uveden v platebním výměru, nemohl nikterak bránit tomu, aby stěžovatel i v rámci odvolacího řízení mohl navrhnout další důkazní

prostředky. Lze v této souvislosti odkázat např. na usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, v němž se mimo jiné konstatuje: „*Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*“

S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení; v něm je městský soud vázán výše uvedeným právním názorem. V novém řízení rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 13. března 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu