

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **ŽELEZNÁ LÁVKA, spol. s r.o.,** se sídlem Jana Masaryka 179, Praha - Vinohrady, zast. Mgr. Alešem Eppingerem, advokátem se sídlem Vodičkova 710/31, Praha 1, 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 19. 9. 2012, č. j. 3 Af 28/2010 - 100,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2012, č. j. 3 Af 28/2010 - 100, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

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 5. 8. 2010, č. j. 9782/10-1400-805764, č. j. 9781/10-1400-805764, č. j. 9814/10-1400-805764, č. j. 9779/10-1400-805764, č. j. 9780/10-1400-805764, č. j. 9784/10-1400-805764, č. j. 9792/10-1400-805764, č. j. 9783/10-1400-805764, č. j. 9809/10-1400-805764, č. j. 9812/10-1400-805764 a č. j. 9813/10-1400-805764, 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, v tehdy platném znění (dále „zákon o trojdani“).

Úvodem je třeba uvést, že původním žalovaným v řízení o žalobě před městským soudem bylo Finanční ředitelství pro hl. město Prahu. Nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, však tento orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzalo dle § 20 tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství.

I. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení 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) 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. Žalovaný i městský soud zpochybnili, že by v případě stěžovatele byly naplněny všechny definiční znaky podnikání s ohledem na absenci podmínky soustavnosti, neboť z činnosti stěžovatele byla dle názoru žalovaného a městského soudu *„zřejmá jednorázovost této činnosti související s předmětným převodem nemovitostí a nikoli úmysl vykonávat aktivitu charakteristickou soustavností, tj. vykonávat podnikatelskou činnost v oboru výstavby a prodeje nemovitostí.“* Tato argumentace přitom byla odůvodněna jen tím, že se stěžovatel zabýval přestavbou pouze jediného továrního areálu na bytový dům „Lofty Palmovka“, a žalovaný i městský soud opomenuli, že v rámci tohoto projektu docházelo k opakující se (téměř) totožné činnosti u několika desítek jednotek a tato činnost probíhala v několika účetních obdobích.

Stěžovatel provedl přestavbu továrního areálu na bytový komplex, po jejím provedení nepřevedl budovu na jednoho nabyvatele, ale prohlášením vlastníka ve smyslu § 4 zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), v tehdy platném znění (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“), vymezil rozestavěné bytové jednotky. Tím tedy stěžovatel projevil vůli převádět v budoucnu nikoli budovu, ale postupovat na základě publikovaného podnikatelského záměru (např. http://x-loft.cz/) tak, aby prohlášením vymezené rozestavěné jednotky mohly být převáděny různým subjektům za účelem dosažení zisku.

Dále stěžovatel namítl, že posouzení soustavnosti podle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v tehdy platném znění (dále jen „obchodní zákoník“), je vždy záležitostí konkrétního případu s přihlédnutím k povaze dané činnosti, přičemž se nemůže jednat jen o činnost nahodilou, výjimečnou, jen příležitostně nebo občas vykonávanou. Tato podmínka soustavnosti přitom byla podle názoru stěžovatele splněna, protože i s ohledem na časové hledisko (období, v němž k postupné přestavbě a převádění jednotek v budově docházelo) je zřejmé, že činnost stěžovatele nemohla být nahodilá či vedena nepředvídatelnými okolnostmi. V této souvislosti stěžovatel zdůraznil, že od okamžiku nabytí továrního komplexu do konečného prodeje vyčleněných jednotek cíleně zajišťoval podmínky, aby výsledkem jeho činnosti mohl být převod samostatných objektů

právních vztahů v jednotlivých případech (tedy opakovaně), což také prokázal zejména kupní smlouvou ze dne 23. 4. 2001, stavebním povolením ze dne 12. 3. 2004, rozhodnutím o povolení změny stavby před jejím dokončením ze dne 1. 11. 2005, souhlasným prohlášením vlastníka rozestavěné budovy a stavebníka ze dne 1. 3. 2005 a kupními smlouvami uzavřenými ze současnými vlastníky jednotlivých bytových jednotek a předávacími protokoly.

Městský soud nesprávně dovodil, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, sp. zn. 9 Afs 63/2008, na projednávanou věc nedopadá, neboť stěžovatel nedisponoval konkrétním živnostenským oprávněním, pominul však, že Nejvyšší správní soud dále ve svém rozsudku ze dne 26. 3. 2009, sp. zn. 9 Afs 9/2009 (správně sp. zn. 9 Afs 63/2008, neboť spis sp. zn. 9 Afs 9/2009 byl spojen se spisem sp. zn. 9 Afs 63/2008 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto – pozn. zdejšího soudu) dovodil, že *„určující pro závěr, zda se ze strany stěžovatele jednalo o podnikání nebo o příležitostnou činnost, je tedy samotná faktická činnost stěžovatele, a to z hlediska naplnění shora uvedených podmínek, resp. pojmových znaků podnikání.“* Nejvyšší správní soud pak současně v tomto rozsudku dovodil, že ani samotná existence živnostenského oprávnění nedokládá, zda subjekt skutečně podnikal, z čehož lze také dovodit, že neexistence živnostenského oprávnění nemusí znamenat, že stěžovatel v daném oboru fakticky nepodnikal. V neposlední řadě městský soud opomenul závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, sp. zn. 3 As 66/2005, podle kterého *„nepochybně bude kladen jiný požadavek na množství či frekvenci výkonů činnosti, které mají charakter opakujícího se plnění v situacích týkajících se denní potřeby a jiný na vysoce specializovanou činnost nikoli každodenní povahy.“* S ohledem na podnikatelskou činnost stěžovatele je zjevné, že výstavba a prodej bytů není činností každodenní povahy, naopak jde o činnost vysoce specifickou, v souladu s tím je třeba nahlížet na počet převáděných jednotek, časové kritérium převodů a skutečnost, zda k převodu docházelo v souladu s obvyklými podmínkami na realitním trhu, což stěžovatel doložil potvrzením LEXXUS, a.s.

Ohledně nutnosti získání živnostenského oprávnění k provádění podnikatelské činnosti ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani stěžovatel namítl, že z tohoto zákonného ustanovení neplyne, že převodce (stěžovatel) má povinnost mít v obchodním rejstříku zapsán předmět podnikání (obor živnosti), jehož náplní je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani naopak stanoví jen požadavek, aby převod stavby byl prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností převodce, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů. Dané ustanovení tedy vychází z faktické činnosti převodce, která je pro přiznání osvobození rozhodná, a nikoli stránka formálně právní, což akcentoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2012, sp. zn. 5 As 118/2012, který stěžovatel citoval. Městský soud proto nesprávně dovodil, že žalovaný nepochybil, jestliže tvrzení stěžovatele a jím předložené doklady srovnával s předmětem podnikání zapsaným v obchodním rejstříku.

Stěžovatel dále namítl, že městský soud v rámci dokazování rezignoval na provedení stěžovatelem navržených důkazů k prokázání jeho faktické činnosti a svoji pozornost chybně shodně se žalovaným zaměřil pouze na posouzení formálně – právních skutečností, tedy obsah zápisu konkrétních skutečností v obchodním rejstříku.

Stěžovatel dále poukázal na to, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 57/2005, a rozsudku rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2008 - 147, je *„smyslem ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. motivovat investory ve stavebnictví a realitní společnosti k převodu nově vzniklých staveb [a bytů podle písm. b)] a podněcovat tak trh s nemovitostmi“* a *„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.“* K obdobným závěrům pak dospěl Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 30. 4. 2012, sp. zn. 8 Afs 28/2011. K tomu stěžovatel uvedl, že jeho činnost směřovala k podpoře výstavby a nepřiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí by v projednávané věci směřovalo proti smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Dále stěžovatel s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 2 Afs 49/2008 a ze dne 13. 12. 2007, sp. zn. 8 Afs 10/2007, zdůraznil, že je nutné odmítnout přísně formalistický výklad ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani, přičemž jeho podnikatelská činnost v souvislosti s výstavbou jednotek nevyžadovala živnostenské oprávnění a také v případě, že by jej vyžadovala, mohlo by se jen jednat o podnikání neoprávněné, které by na přiznání osvobození nemělo vliv. V rámci svého podnikání mu přitom nemůže být kladeno k tíži, že vycházel ze sdělení živnostenského odboru Úřadu městské části Praha 10 ze dne 17. 9. 2010, podle kterého ve vztahu ke stavbě daného bytového domu postačoval předmět podnikání, který již měl zapsán, s tím, že *„stavební práce musí být provedeny/fakturovány externí stavební firmou jako generálním dodavatelem stavby a následné zprostředkování prodeje bytových jednotek musí být realizováno prostřednictvím služeb externí realitní kanceláře.“* Tyto podmínky splnil, prodej bytových jednotek byl realizován prostřednictvím realitní kanceláře, kupní smlouvu přitom jako vlastník předmětu prodeje logicky musel uzavřít stěžovatel.

Stěžovatel rovněž městskému soudu vytkl, že z napadeného rozsudku ani z protokolu o jednání soudu nevyplývá, za jakých důvodů neprovedl městský soud stěžovatelem navržené důkazy, které navrhl k prokázání faktické podnikatelské činnosti stěžovatele (zejména čestné prohlášení jednatele stěžovatele, potvrzení/výslech auditora a stavebního dozoru, důkazy o prodeji jednotek realitní kanceláří), důkazy k prokázání nekonzistentnosti rozhodování správních orgánů i soudů a potvrzující odklon od běžné praxe na trhu (zejména potvrzení LEXXUS, rozhodnutí potvrzující osvobození od daně z převodu nemovitostí společnosti Cerkova Nadstavba s.r.o. a Cerkova s.r.o. a výše uvedené sdělení živnostenského úřadu).

Vzhledem k výše uvedenému pak stěžovatel navrhuje, aby napadený rozsudek městského soudu byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu v Praze k dalšímu řízení, event. aby soud zrušil i napadená rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí, která jim předcházela.

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 se stal na základě kupní smlouvy ze dne 23. 4. 2001 vlastníkem továrního areálu a následně nechal provést jeho přestavbu na bytový dům „Lofty Palmovka“, kdy vzniklo mj. 85 malometrážních bytových jednotek a 5 řadových mezonetových bytových jednotek. Stěžovatel uzavřel v letech 2004 až 2006 jako prodávající kupní smlouvy o převodu vlastnictví jednotky a smlouvy o dílo, a to ve vztahu k bytovým jednotkám umístěným v domě č. p. 1817 a v domě bez č. p., nyní s č. p. 2380, vše v k. ú. Libeň, a v průběhu daňového řízení uplatnil osvobození od daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 20 odst. 7 zákona o trojdani s tím, že převod bytových jednotek je osvobozen od daně z převodu nemovitostí jako první úplatný převod vlastnictví.

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 jejímž předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, neboť ostatní podmínky v tomto ustanovení uvedené byly splněny.

Městský soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele týkající se prokázání skutečnosti, že převod bytových jednotek byl prováděn v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele. Městský soud dovodil, že stěžovatel neprokázal, že by předmětem jeho činnosti byl prodej staveb a bytů, tento závěr nelze dovodit ani z listin stěžovatelem předložených (např. kupní smlouvy, stavební povolení, výpis z katastru nemovitostí po zahájení stavby a před prvním prodejem, výpis z katastru nemovitostí po vydání kolaudačního rozhodnutí, fotografie). Městský soud dovodil, že měl-li 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 žalobce mohl byty a nebytové prostory přestavěného domu pronajímat způsobem, který je uveden v obchodním rejstříku jako předmět činnosti. Městský soud poukázal na to, že žalobce byl zapsán do obchodního rejstříku již 29. 4. 1999 s předmětem podnikání (činnosti) *„pronájem nemovitostí bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem“*, jiný zápis týkající se předmětu činnosti žalobce v obchodním rejstříku proveden nebyl. Městský soud k tomu uvedl, že *„vzhledem k tomu, že k této činnosti není třeba živnostenské či jiné podnikatelské oprávnění, nejedná se o předmět podnikání, nýbrž o předmět činnosti.“* Protože se jedná o zápis činnosti, která není živností, popř. jinou podnikatelskou činností (a z tohoto důvodu nebylo vydáno ani živnostenské či jiné podnikatelské oprávnění), byla tato skutečnost zapsána rejstříkovým soudem bez doložení. Z uvedeného dle názoru městského soudu plyne, že žalobce mohl dle své úvahy již od 29. 4. 1999 naplnit uvedený zapsaný předmět své činnosti, může tak činit dosud a k jinému předmětu činnosti či předmětu podnikání není dle výpisu z obchodního rejstříku oprávněn.

Pokud se tedy stěžovatel dodatečně jako vlastník předmětné nemovitosti rozhodl prodat jednotlivé bytové, popř. i nebytové jednotky, jednal tak v souladu s § 123 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v tehdy platném znění (dále „občanský zákoník“), tedy jako vlastník nemovitosti v souladu se svým dispozičním právem k ní. Sama tato skutečnost však nesvědčí o naplnění podmínek daných ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani, neboť ji nelze ztotožnit s podnikatelskou činností, jejímž atributem je *„soustavnost“* takové činnosti. Sám stěžovatel přitom připouští, že se jednalo o jednorázovou přestavbu, kdy stavbu, kterou koupil, nechal přebudovat a následně byty a nebytové jednotky v přestavěné budově prodal. Nejde tedy o soustavnou podnikatelskou činnost, neboť soustavnost nelze dovozovat z toho, že jediná stavba byla rozdělena na více jednotek, které byly stěžovatelem následně samostatně prodány. Stále jde totiž o jednu stavbu.

Na projednávanou věc nelze dle závěrů městského soudu aplikovat ani rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 87/2007 - 66, a ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 - 121, neboť specifikum nyní posuzované věci tkví ve skutečnosti, že stěžovatel nedisponoval žádným živnostenským oprávněním, s nímž by mohl být spojován příjem (eventuelně zisk) z realizovaných kupních smluv, a příjem, kterého dosáhl prodejem jednotek, lze vztáhnout k jediné nemovitosti. Městský soud uvedl, že *„otázka, bude-li tímto způsobem dosažený zisk stěžovatelem použit v podnikatelské sféře, popř. v jaké podnikatelské sféře, se již vymyká předmětu tohoto řízení“* , a otázka, jaké příjmy stěžovatel v rozhodném období vykazoval, není pro posouzení této věci rozhodná. K tvrzení stěžovatele, že z žádného důkazu neplyne, že stěžovatel nebude po ukončení projektu přestavby továrního areálu v podnikatelské činnosti pokračovat a uskutečňovat jiné obchodně zajímavé projekty, městský soud uvedl, že jde jen o hypotetické, důkazy nepodložené tvrzení.

Městský soud dále konstatoval, že splnění podmínky ve vztahu k náplni podnikatelské činnosti stěžovatele ověřoval žalovaný výpisem z obchodního rejstříku, přičemž obchodní rejstřík je veřejným seznamem, do kterého se zapisují údaje o podnikatelích, mezi které patří i zápis předmětu podnikání (činnosti). Ve vztahu k údajům, které jsou v obchodním rejstříku zapsány, platí presumpce jejich správnosti (§ 29 odst. 1 obchodního zákoníku). Žalovaný nadto v průběhu řízení poskytl stěžovateli možnost, aby

prokázal splnění podmínek ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani, zejména, že jeho podnikatelskou činností nebo předmětem činnosti je výstavba nebo prodej bytů, a nepochybil, jestliže tvrzení stěžovatele a jím předložené důkazy srovnával s předmětem podnikání zapsaným v obchodním rejstříku.

Stěžovatel by nepotřeboval živnostenské oprávnění s předmětem podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v tehdy platném znění (dále jen „živnostenský zákon")", jestliže by neprodával bytové jednotky pod svým jménem ani jejich prodej nezprostředkovával. Z obsahu kupních smluv však plyne, že je stěžovatel uzavíral svým jménem jako prodávající. Podmínky přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí jsou přitom v § 20 odst. 7 zákona o trojdani vázány na prokázání skutečnosti, že podnikatelskou činností nebo předmětem činnosti je výstavba nebo prodej bytů. Stěžovatelem předložené důkazy však nejsou způsobilé prokázat, že z přestavby továrního areálu na bytový dům a z následného prodeje bytových a nebytových jednotek vyplývá nikoli úmysl stěžovatele vykonávat aktivitu charakteristickou soustavností, tj. vykonávat podnikatelskou činnost v oboru výstavby a prodeje nemovitostí, ale pouze jednorázovou činnost související s předmětným převodem nemovitosti. Městský soud v této souvislosti zdůraznil, že všechny stěžovatelem předložené důkazní prostředky se vztahují jen k jediné stavbě a jejímu následnému rozdělení na části, které mohou být předmětem samostatných smluv, ale na charakteru činnosti stěžovatele nic nemění. Pokud je totiž osvobození od daně z převodu nemovitostí spjato s podnikatelskou činností daňového subjektu a podnikáním se rozumí soustavná činnost, pak se stěžovatel nemůže dovolávat skutečnosti, že přestavba daného domu byla jeho podnikatelskou činností, neboť se jednalo pouze o jednorázovou akci, která nemůže naplňovat znak podnikání – soustavnost. Rozhodné je také to, že stěžovatel ani neměl jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsánu výstavbu či prodej bytů a ani neprokázal, že šlo o předmět jeho činnosti.

Městský soud dále uvedl, že pokud se stěžovatel 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 jeho činnosti zapsána v obchodním rejstříku. Jestliže měl v úmyslu provádět činnost jinou, bylo na stěžovateli, aby předmět svého podnikání rozšířil, změnil či jinak specifikoval. Navíc pro posouzení věci není rozhodná otázka, zda žalobce při podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku v označení předmětu svého podnikání případně zakrýval jiný předmět podnikání či nikoli, rozhodný je faktický stav, tj. skutečná činnosti žalobce ve vztahu k podmínkám § 20 odst. 7 zákona o trojdani.

Městský soud rovněž dovodil, že na projednávanou věc nelze aplikovat nález Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, neboť posuzování otázky, zda došlo ke změně postavení stěžovatele v důsledku novely zákona o trojdani, která byla provedena zákonem č. 103/2000 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2001, a s ohledem na nařízení vlády č. 140/2000 Sb. a č. 469/2000 Sb., nepřichází v úvahu právě proto, že stěžovatel neměl žádné živnostenské oprávnění. Přestože úmyslem zákonodárce bylo podpořit výstavbu, z ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani plyne, že jeho úmyslem nebylo poskytnout osvobození plošně, nýbrž subjektům, které se danou činností zabývají cíleně a

soustavně, tj. že výstavba a prodej staveb a bytů je předmětem jejich podnikatelské činnosti. I když stěžovatel poukazuje na úmysl zákonodárce podpořit bytovou výstavbu tím, že daným osvobozením umožní subjektům, které se předmětnou činností zabývají cíleně a soustavně, dosažený zisk navrátit znovu do této podnikatelské sféry, činnost stěžovatele tomu neodpovídá. Je tomu tak právě proto, že sice stěžovatel přebudováním předmětného továrního areálu vytvořil bytové, popř. nebytové jednotky, šlo však o činnost jednorázovou, která se vztahovala k jednomu objektu, a samo tvrzení, že nelze vyloučit, že stěžovatel nebude po přestavbě továrního areálu v podnikatelské činnosti dále pokračovat a uskutečňovat jiné obchodně zajímavé projekty, není dle městského soudu v souladu s výše uvedeným záměrem zákonodárce.

Závěrem městský soud zdůraznil, že stěžovateli nebylo osvobození od daně z převodu nemovitostí přiznáno nikoli proto, že neměl v obchodním rejstříku zapsané potřebné činnosti, ale proto, že ani jinými prostředky neprokázal, že zákonem předepsané podmínky pro přiznání nároku na osvobození ve smyslu ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani splňuje.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

V projednávané věci finanční orgány zpochybňují oprávněnost osvobození stěžovatele od daně z převodu nemovitostí ve vztahu k převáděným bytovým jednotkám 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 městský soud dovozují ze skutečnosti, že stěžovatel v době převodu neměl odpovídající zápis předmětu činnosti v obchodním rejstříku a zejména přestavba daného domu byla jednorázovou akcí stěžovatele, nemůže jít proto ani fakticky o jeho podnikatelskou činnost, neboť nenaplňuje znak podnikání – soustavnost. 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, (...).*“

Touto otázkou se v obdobné věci již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 13. 3. 2013, č. j. 5 Afs 73/2012 - 41, v němž dovodil, že „*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 č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Při posuzování splnění těchto podmínek je třeba zkoumat nejen formální zápis v obchodním rejstříku, ale primárně i skutečný obsah činnosti vykonávané stěžovatelem. K závěru o tom, zda stěžovatel účel zákona naplnil, či nikoli, je třeba dospět v rámci řádně vedeného dokazování, nikoli pouze formálně z údaje uvedeného v obchodním rejstříku; 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*“. Z tohoto rozsudku zdejší soud vychází i v nyní projednávané věci, na kterou je plně aplikovatelný.

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 nepřípustnou libovůli zákonodárce).

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. *Podle prvního názoru by stěžovatel nenaplnil uvedenou podmínku, neboť v rozhodné době neměl jako předmět podnikání v obchodním rejstříku zapsanou výstavbu nebo prodej staveb a bytů. Druhý názor 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 několikráte, 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 zaplacena 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 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 samoúčelném zvýhodnění některých podnikatelských subjektů, nýbrž v podpoře bydlení, kdy stát vědomě rezignuje na určitou sumu pravděpodobných rozpočtových příjmů ve prospěch usnadnění získání bytu jeho prvonabyvatelem.*

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. nález 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 nález 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 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 nález, na který stěžovatel odkazuje, je ve věci nepřípadný. Jakkoli je pravda, 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 prvý 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 prvým 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 prvým 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 prvým 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.

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 z údajů zapsaných v předmětu podnikání v obchodním rejstříku, podle nichž byl stěžovatel v době převodu jednotek oprávněn toliko k předmětu podnikání „Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem“, který nenaplňuje podmínku pro osvobození dle ust. § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Ke skutečnému obsahu stěžovatelem provozované podnikatelské činnosti žalovaný konstatoval, že podnikání je soustavnou činností, za kterou nelze považovat jednorázovou nebo nahodilou činnost. Činnost stěžovatele pak znak soustavnosti nenaplňuje, neboť jeho činnost související s daným převodem nemovitosti byla jen jednorázová a postrádala úmysl vykonávat aktivitu charakteristickou soustavností, tj. vykonávat podnikatelskou činnost v oboru výstavby a prodeje nemovitostí, byť jinak bylo jeho právem předmětné nemovitosti podle § 123 a násl. občanského zákoníku prodat.

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 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 finanční orgány se nespokojily s údaji, které byly ve výpisu z obchodního rejstříku ve vztahu ke stěžovateli zjištěny. Tyto údaje však vedly správce daně k závěru, že na stěžovatele se nevztahuje osvobození podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani, když k tomu v protokolu o ústním jednání ze dne 19. 1. 2010 sám sdělil, že *„daňový subjekt nedoložil požadované doklady pro uplatnění osvobození dle § 20 odst. 7 písm. b) (výpis z obchodního rejstříku, notářský zápis), ve kterých by byl uveden předmět podnikání výstavba nebo prodej bytů.“* Rovněž v předkládacích zprávách k odvoláním stěžovatele správce daně vycházel výlučně z údajů uvedených v obchodním rejstříku. 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 finančním orgánům poskytl (zejména kupní smlouvy před provedenou výstavbou a prodejem, stavební povolení, výpis z katastru nemovitostí po zahájení stavby a před prvním prodejem, kolaudační rozhodnutí, výpis z katastru nemovitostí po kolaudačním rozhodnutí, fotografie nemovitostí před zahájením výstavby a po ukončení výstavby bytových a nebytových jednotek, hlavní knihu účetnictví a prohlášení jednatele stěžovatele o jeho podnikatelské činnosti). Správce daně i žalovaný je však ponechali bez řádného hodnocení.

Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že závěr o splnění či nesplnění podmínek pro osvobození od daně nebyl podložen výsledky řádně vedeného dokazování. Dokazování vedené finančními orgány 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 další důkazy odmítl. Ostatní v odvolacích řízeních nabízené důkazy (stavební povolení, kolaudační rozhodnutí, kupní smlouvy prokazující prodej bytů, hlavní kniha účetnictví, jednotlivé kupní smlouvy o převodu vlastnictví k bytové jednotce, atd.) pak žalovaný nikterak nehodnotil, fakticky vycházel jen z výpisu z obchodního rejstříku stěžovatele a z toho, že uvedenými důkazy byla prokázána *„jednorázovost“* dané akce. Správce daně ani žalovaný však nijak nebrali v potaz a žádným způsobem se ve vztahu k uvedeným důkazům ani nevypořádali s tvrzením stěžovatele před správcem daně, že *„vzhledem k tomu, že daňový subjekt po celou dobu své existence realizoval pouze a výhradně výstavbu a prodej bytů, máme za to, že z faktického pohledu je naší podnikatelskou činností prodej bytů a nebytových prostor (neboť jsme nikdy nic jiného nedělali)“* (srov. protokol o ústním jednání ze dne 29. 1. 2010). Stěžovatel již při tomto ústním

jednání rovněž navrhl správci daně důkazní prostředky, zejména kupní smlouvy a rozhodnutí o stavebním povolení, s čímž se správce daně nijak nevypořádal.

Požadavek městského soudu, že bylo věcí stěžovatele, aby prokázal, že zákonem předepsané podmínky splnil (cit: *„Nic mu např. nebránilo, aby si zajistil, aby zápisy v obchodním a živnostenském rejstříku odpovídaly tomu, co skutečně zamýšlel.“*) 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 je třeba také poukázat na nelogičnost úvahy městského soudu, že *„stěžovatel by nepotřeboval živnostenské oprávnění s předmětem podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v tehdy platném znění (dále jen „živnostenský zákon“)“, jestliže by neprodával bytové jednotky pod svým jménem ani jejich prodej nezprostředkovával. Z obsahu kupních smluv však plyne, že je stěžovatel uzavíral svým jménem jako prodávající.“* Stěžovatel v této souvislosti zcela správně poukazuje na skutečnost, že jako vlastník nemovitosti (jednotek) nutně musel být jako prodávající stranou kupní smlouvy.

Nejvyšší správní soud dále 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 městský soud, argumentují tím, že základním znakem podnikatelské činnosti je její soustavnost; přitom sám daňový subjekt uváděl, že šlo o jednorázovou stavbu; z uvedeného potom dovozují, že se nejedná o soustavnou podnikatelskou činnost. Soustavnost dle žalovaného i městského 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 prvém 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 ručeným 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 obchodního zákoníku]. 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.

Finanční 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. 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, správou stavebních objektů po kolaudaci, jakož i následného prodeje jednotlivých jednotek. 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 se převodu bytů a předcházející činnosti stěžovatele. Teprve řádné hodnocení všech okolností může vyvrátit nebo potvrdit oprávněnost uplatňovaného osvobození od daně. Bylo tedy na místě při respektování základních zásad daňového řízení zabývat se tím, zda činnost stěžovatelem vykonávaná splňovala podmínky pro osvobození. Rozhodnou okolností pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození je nejen formální stav, tj. zápis určitých údajů o předmětu činnosti v obchodním rejstříku, ale i posouzení

dalších skutečností, např. jiných listin, a především řádně zjištěného skutkového stavu, a to vč. následných vztahů mezi stěžovatelem a nabyvateli bytů, apod. Nejvyšší správní soud tímto nikterak nesnižuje závaznost a relevantnost údajů uváděných v obchodním rejstříku a ani nenaznačuje, že by bylo možno legálně provozovat činnosti, k nimž nemá podnikatel oprávnění. Je však třeba odlišovat důsledky porušení obchodního zákoníku do oblasti vztahů soukromoprávních (závazkových) a do oblasti veřejnoprávní. Tímto směrem však dokazování ani úvahy městského soudu a správních orgánů nevedly. Jakkoli nelze zpochybňovat důsledky nesprávných údajů zapsaných v obchodním rejstříku (viz § 29 obchodního zákoníku), na které upozorňuje městský soud, je třeba konstatovat, že z hlediska posouzení vzniku nároku na osvobození od daně z převodu nemovitosti podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani, není stav zápisů v obchodním rejstříku jediným podkladem pro hodnocení předmětu podnikání či předmětu činnosti daňového subjektu. Cílem daňového řízení je správné stanovení a vyměření daně, přitom při respektování základních zásad daňového řízení, jak již bylo uvedeno, je třeba tak učinit na základě řádně zjištěného skutkového stavu. Podle § 31 odst. 4 ZSDP jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Stav zápisu v obchodním rejstříku je tak možno považovat za jeden z významných, nikoliv však za jediný a tím méně za nevyvratitelný důkaz o tom, jakou činnost daňový subjekt vykonává.

Žalovaný se pro závěr svědčící o neunesení důkazního břemene stěžovatelem dovolává v podstatě pouze informací uvedených (resp. neuvedených) v obchodním rejstříku a skutečnosti, že mělo jít o *„akci jednorázovou“*. Pouze z této skutečnosti žalovaný dovozuje, že převod stavby nebyl proveden v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele. 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 níž by měl být uveden předmět podnikání nebo činnosti stěžovatele. Žalovaný 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**,** resp. že jinou činnost od svého založení neprovozuje. V této souvislosti je třeba postup žalovaného vnímat jako ryze formální.

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 prokazuje mimo jiné předložením stavebního povolení k výstavbě rozsáhlého bytového komplexu - tj. k danému účelu (viz rozhodnutí Úřadu Městské části Praha 8 ze dne 12. 3. 2004, č. j. OV/2004/0409/Hrd), v něm je konkretizována stavba jakožto přestavba továrního areálu č. p. 257, 1816 a 1817 ul. Novákových v Praze 8 na bytový dům LOFTY PALMOVKA Praha 8, Libeň č. p. 257,

Novákových 32, a dále předložením kolaudačního rozhodnutí ze dne 21. 12. 2005, jakož i souhlasným prohlášením vlastníka rozestavěné stavby a stavebníka ze dne 1. 3. 2005, podle kterého je vlastníkem předmětné stavby stěžovatel, a nikoli Cerkova s.r.o., která je jako stavebník uvedena ve stavebním povolení, což ostatně plyne i z kupní smlouvy ze dne 23. 4. 2001 a jejích příloh. O tom, že následně byly jednotlivé jednotky stěžovatelem skutečně prodávány, pak není pochyb.

Pokud 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 městského soudu. Nebylo totiž ve věci sporu o tom, že stěžovatel skutečně jednotky (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 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. 15), že *„[p]okud měl v úmyslu provádět činnost jinou, bylo na něm, aby předmět podnikání rozšířil, změnil či jinak specifikoval. 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 jednotek), 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 městský 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).“

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 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 nedostatcích 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 ve skutečnosti 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.

V této souvislosti je tedy třeba stěžovateli přisvědčit i v tom, že městský soud zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů i proto, že se v něm nijak nevypořádal s důkazy stěžovatelem žalobě navrženými, aniž by uvedl, z jakých konkrétních důvodů tyto důkazy neprovedl a přihlédl pouze k části důkazních prostředků založených ve správních spisech.

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.

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.

Závěrem je také nezbytné uvést, že stěžovatel podal podáním doručeným Nejvyššímu správnímu soudu dne 24. 2. 2014 podle § 174a zákona č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě soudů a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudech a soudcích“), v této věci návrh na určení lhůty k vydání rozhodnutí o kasační stížnosti stěžovatele, v němž navrhl, aby zdejší soud o jeho kasační stížnosti rozhodl ve lhůtě 30 dnů. Vzhledem k tomu, že o kasační stížnosti stěžovatele bylo tímto rozsudkem rozhodnuto ve smyslu § 174a odst. 3 věta druhá zákona o soudech a soudcích do 30 dnů ode dne doručení uvedeného návrhu stěžovatele, nepostupoval zdejší soud podle § 174a odst. 3 věta první, odst. 4 zákona o soudech a soudcích (tj. nepostoupil tento návrh senátu zdejšího soudu příslušnému o něm podle rozvrhu práce rozhodnout) a dále k tomuto návrhu v souladu s § 174a odst. 3 poslední věta za středníkem zákona o soudech a soudcích nepřihlížel.

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

V Brně dne 28. února 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu