



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce P., a. s., zastoupeného JUDr. Petrem Macákem, advokátem v Praze, Legerova 39, 120 00 Praha 2, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu, Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2005, čj. FŘ-3128/14/04, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2006, čj. 10 Ca 191/2005 - 36,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Macáka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 2558, 50 Kč.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání žalobce tak, že v platebním výměru, jímž Finanční úřad pro Prahu 9 vyměřil žalobci daň z převodu nemovitostí ve výši 86 070 Kč, změnil částku daně na 82 040 Kč.

V odůvodnění uvedl, že žalobci nelze přiznat osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon“), neboť ke dni převodu vlastnického práva k předmětným nemovitostem nebyly splněny všechny zákonné podmínky pro osvobození od daně. Podle výpisu z obchodního rejstříku byla předmětem podnikání žalobce, shodně s živnostenským oprávněním, „koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej“, což dle

názoru žalovaného nelze podřadit požadavku citovaného ustanovení, aby převod byl proveden „v souvislosti s podnikatelskou činností výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo aby výstavba nebo prodej staveb a bytů byla předmětem činnosti“ žalobce. Jelikož právní účinky převodu nemovitostí nastaly ke dni 3. 1. 2001, bylo třeba řídit se již jinou právní úpravou, než která byla z pohledu osvobození od daně relevantní v době do 31. 12. 2000. Dnem 1. 1. 2001 nabylo účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým se stanoví seznam oborů živností volných, jež mezi živnosti volné zařadilo i „realitní činnost“, zahrnující dle nařízení vlády č. 469/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, mimo jiné nákup a prodej nemovitostí. Z pohledu § 20 odst. 7 zákona byla tedy relevantní pouze tato nově vymezená živnost.

Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. Soud žalobci vyhověl a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení s odůvodněním, že při výkladu předmětného ustanovení v souvislosti s novou právní úpravou živností je třeba vycházet ze smyslu právní úpravy, jíž byla podpora nové výstavby; rozhodnou skutečností pro přiznání osvobození od daně proto musel být skutečný stav, tj. zda předmětem podnikatelské činnosti žalobce byl prodej nových staveb a k převodu nemovitostí došlo v rámci této činnosti, nikoli formální označení jeho živnosti. Rozsah živnostenského oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ v sobě do účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb. zahrnoval i prodej staveb a bytů, neboť tato činnost nebyla vymezena jako samostatný obor živnosti. Přejícná ustanovení zákona č. 356/1999 Sb., kterým byl novelizován živnostenský zákon, připustila provozování stávajících živností na základě původně vydaných oprávnění s předmětem činnosti v nich vymezených i po 1. lednu 2001. Podrobným odůvodněním městský soud dospěl k závěru, že nemůže být důvodem pro nepřiznání osvobození od daně jen to, že ve stále platném živnostenském listu (a tedy i v obchodním rejstříku) měl žalobce zapsán předmět činnosti v souladu s terminologií právní úpravy účinné do 31. 12. 2000.

Proti rozsudku městského soudu brojil žalovaný včasnou kasační stížností, ve které uplatnil důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Žalovaný (dále jen stěžovatel) trval na svém výkladu § 20 odst. 7 zákona a napadal opačný právní názor městského soudu, že žalobce splňoval podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí i po 1. 1. 2001, tedy po změně právní úpravy živností. Podle stěžovatele bylo lze při převodu nemovitostí uskutečněném v roce 2001 a později přiznat osvobození od daně pouze v případě, že převodce měl živnostenské oprávnění na „realitní činnost“, samozřejmě za současného splnění dalších zákonných předpokladů určených v § 20 odst. 7 zákona.

Stěžovatel poukázal na skutečnost, že do 1. 1. 2001 právní úprava živnostenského podnikání vůbec neupravovala podnikatelskou činnost „prodej staveb a bytů“, kterou jako jeden ze zákonných požadavků pro osvobození od daně včlenila do zákona jeho novela účinná ke dni 1. 7. 2000, provedená zákonem č. 103/2000 Sb. Do této doby bylo znění citovaného ustanovení formulováno natolik obecně, že přiznání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí vyhovovala téměř jakákoliv podnikatelská činnost. V období od 1. 7. 2000 do 31. 12. 2000 proto muselo být uznáno jako vyhovující pro splnění požadavků dle § 20 odst. 7 zákona jakékoli živnostenské oprávnění, které

převodce nemovitostí opravňovalo k výstavbě nebo prodeji staveb a bytů, tedy i „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“. Tato situace se však změnila po 1. 1. 2001, kdy nabyla účinnosti nová právní úprava, která přesně definovala citovanému ustanovení odpovídající živnost, tj. „realitní činnost“.

S ohledem na výše uvedené měl stěžovatel za to, že žalobce nespĺňoval podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí, a proto také navrhl rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační stížnost neobsahuje jiné argumenty oproti odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dalším vyjádřením stěžovatele. K odkazům stěžovatele na vývoj právní úpravy žalobce poznamenal, že na něj neměla změna tohoto ustanovení k 1. 7. 2000 přímý dopad, neboť jeho faktická podnikatelská činnost (výstavba bytových jednotek prostřednictvím stavební společnosti za účelem jejich prodeje třetím osobám) byla právě tou činností, jejíž podporu měl zákonodárce zmíněnou novelou na mysli. Nikdy se tedy žalobce nesnažil těžit z předchozí vágní formulace zkoumaného ustanovení. Kasační stížnost navrhl zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Z obsahu správních spisů plyne, že žalobce je obchodní společností zapsanou v obchodním rejstříku, která měla v době od svého vzniku do 20. dubna 2004 (tedy i v rozhodné době) zapsaný předmět podnikání: „prostředkování obchodu“, „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ a „hostinská činnost“.

Dne 15. 1. 2001 uzavřel žalobce kupní smlouvu, již prodal ve smlouvě specifikovanou bytovou jednotku, spoluvlastnický podíl na společných částech budovy a pozemcích. Vklad vlastnického práva byl zapsán v katastru nemovitostí dne 25. 1. 2001 s právními účinky vkladu k 15. 1. 2001. Bytová jednotka se nacházela v novostavbě a jednalo se o první úplatný převod.

Poté podal žalobce u Finančního úřadu pro Prahu 2 přiznání k dani z převodu nemovitostí, na jehož základě mu byla vyměřena daň ve výši 86 070 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž stěžovatel rozhodl způsobem výše popsáním.

Jak vyplývá ze stručného shrnutí všech dotčených rozhodnutí, spornou otázkou je právní posouzení požadavků kladených v § 20 odst. 7 zákona na osvobození od daně z převodu nemovitostí pro převody nemovitostí uskutečněné po 1. 1. 2001. Touto problematikou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu a v rozsudku ze dne 28. 8. 2007, čj. 2 Afs 212/2006 - 146, dospěl k níže uvedeným závěrům.

Klíčová stížnostní námitka, kterou rozšířený senát posuzoval, a která je shodná s námitkou stěžovatele v posuzovaném případě, se týkala nesouhlasu stěžovatele s názorem městského soudu, že živnostenská oprávnění „koupě zboží za účelem jeho

dalšího prodeje a prodej“ vyhovuje zákonné podmínce pro přiznání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona rovněž v období po 1. 1. 2001.

Rozšířený senát nejprve vyložil interpretační a aplikační východiska sporné právní otázky. Tou je interpretace ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona v relevantním znění, podle něhož platilo, že: *„od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k bytu v nové stavbě a k bytu, který vznikl změnou dokončené stavby a byt nebyl dosud užíván, jde-li o převod bytu podle zvláštního právního předpisu, jestliže převodcem je fyzická či právnická osoba a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností, kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů, nebo jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů, anebo je-li převodcem obec.“*

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 zvyšovala 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: Sběrka nálezů a usnesení, sv. 18, str. 287 a násl.).

Nabyvatel stavby je ze zákona ručitelem za zaplacení předmětné daně, takže není logické, aby stát na jedné straně poskytoval např. příspěvky na stavební spoření a na straně druhé jejich příjemce stavěl do pozice potenciálních daňových ručitelů. Za této situace je podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nutno respektovat, že zákonodárce zvolil poměrně volnou zákonnou úpravu, o čemž svědčí i formulace

„v souvislosti s jejich podnikatelskou činností“. Smysl této úpravy je zjevný: osvobození od daně slouží ke zlevnění staveb a také k jednoduššímu způsobu jejich nabývání (viz též zmíněný problém ručitelství).

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, veden shora nastíněnými obecnějšími úvahami, uzavřel, že žalobce v souzené věci do 1. 1. 2001 objektivně nemohl mít jako předmět činnosti uvedenou realitní činnost. Teprve s účinností od 1. 1. 2001 totiž nařízením vlády č. 140/2000 Sb. do seznamu volných živností byla zahrnuta „realitní činnost“, která svým obsahem dopadá na případy nákupu a prodeje bytů. Argumentaci stěžovatele, podle níž za této právní úpravy bylo možno osvobození přiznat jen za předpokladu, že předmětem činnosti fyzické nebo právnické osoby byla živnost zařazená v prvním z uvedených nařízení pod položkou 91 „realitní činnost“ nebo bylo-li předmětem činnosti fyzické nebo právnické osoby „provádění staveb, jejich změn a odstraňování“ a „provádění jednoduchých a drobných staveb, jejich změn a odstraňování“ zařazené do skupiny 213 - Stavebnictví ve druhém z uvedených nařízení, považuje zdejší soud za formalistickou, protože ve své podstatě odnímá věcně odůvodněný nárok daňového subjektu na osvobození od daně z důvodu změny právního předpisu, která měla administrativní charakter. Jinak řečeno, vyjde-li se z principů legitimního očekávání a právní jistoty, nelze akceptovat takový závěr, který adresátovi právních norem bere zákonem garantované právo jen výkladem, provedeným s odkazem na podzákoný předpis. Jak ostatně opakovaně zdůraznil Ústavní soud (viz např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 31/03, *in*: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 32, str. 143 a následující), předvídatelnost práva je jedním ze základních znaků prvků principu právní jistoty, bez jehož respektování si nelze demokratický právní stát představit.

Předmětné nařízení vlády bylo vydáno na základě zmocnění obsaženého v ustanovení § 73a odst. 1 živnostenského zákona, podle něhož *„vláda nařízením stanoví obsahovou náplň jednotlivých živností a seznam oborů živností volných. Do doby účinnosti nařízení vlády, jímž se vydává seznam živností volných, jsou živnosti volné ty živnosti, pro jejichž provozování tento zákon nevyžaduje prokazování odborné ani jiné způsobilosti.“* Toto zmocnění bylo obsaženo v zákoně č. 356/1999 Sb., novelizujícím živnostenský zákon. Podle přechodných ustanovení k této novele platilo, že *„1. Živnostenské oprávnění, která vznikla přede dnem účinnosti tohoto zákona zůstávají zachována, pokud dále není stanoveno jinak. 3. Došlo-li ze zákona ke změně ohlašovací živnosti volné na ohlašovací živnost vázanou nebo na živnost koncesovanou, mohou právnické a fyzické osoby oprávněné k podnikání na základě živnostenského oprávnění, které získaly před účinností tohoto zákona, v provozování živnosti pokračovat. Ve lhůtě 1 roku ode dne účinnosti tohoto zákona jsou povinny doložit příslušnému živnostenskému úřadu doklady prokazující splnění zvláštních podmínek provozování živnosti stanovených tímto zákonem, nemá-li živnostenský úřad tyto doklady k dispozici z předchozích řízení. 25. Průkazy živnostenského oprávnění, které byly vydány podle dosavadní právní úpravy pro živnosti volné ohlašovací a jejichž název předmětu podnikání neodpovídá seznamu vydanému podle § 73a, je živnostenský úřad povinen, po projednání s podnikatelem, nabrzdit průkazem živnostenského oprávnění podle nové právní úpravy, a to do 3 let ode dne účinnosti nařízení vlády vydaného podle § 73a.“*

Lze tak shrnout, že do 1. 1. 2001 nebyl seznam oborů činností volných a prodej staveb a bytů vymezen ani jako samostatný předmět obchodní činnosti volné ohlašovací. Situace se skutečně po tomto datu změnila, nicméně pouze v tom směru, že prodej staveb

a bytů byl vyčleněn jako samostatná živnost volná (realitní činnost). Tuto změnu však je třeba vidět jen v kontextu citovaného zákonného zmocnění, tedy obsahovým vymezením jednotlivých živností, nikoliv ve vazbě na daňové dopady. Je podstatné, že aktická činnost žalobce se po 1. 1. 2001 nijak nezměnila a podle citovaných přechodných ustanovení byl žalobce oprávněn provozovat živnost v rozsahu původního živnostenského oprávnění i nadále, což také ostatně činil. Není proto dán věcný důvod, aby se bezprostředně po změně právního předpisu zásadně změnilo jeho postavení v daňových právních vztazích. Je věcí zákonodárce, aby vhodným způsobem zajistil praktické provedení shora popsané administrativní změny (vymezení živností), a to zejména vhodnými přechodnými ustanoveními a případnými správními sankcemi. Dopad do oblasti daňového práva v posuzované věci však nelze vnímat jinak než jako nepřiměřené a v konečném důsledku dopadající na potenciální nabyvatele vlastnického práva ke stavbám, tzn. zaměřené vůči zcela jinému okruhu subjektů.

Závěry i důvody rozšířeného senátu je třeba vztáhnout i na nyní souzenou věc; pro úplnost je také třeba poznamenat, že v obou případech se shodují nejen stížní námitky a sporná právní otázka, ale rovněž účastníci řízení.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 2150 Kč, tj. 2 úkony právní služby podle advokátního tarifu (§ 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 8. 2006), totiž převzetí a příprava zastoupení, [písm. a)], a vyjádření ke kasační stížnosti [písm. d)]. Za každý úkon náleží částka 1000 Kč [§ 7 a 9 odst. 3 písm. f)] a ke každému úkonu se připočítá paušální náhrada hotových výdajů 75 Kč (§ 13 odst. 3). Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty činí 408, 50 Kč. Celková částka náhrady nákladů tedy činí 2558, 50 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. prosince 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu