



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, za účasti **P., a. s.**, zastoupené JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem v Praze 2, Legerova 39, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2006, č. j. 10 Ca 196/2005 – 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Stěžovatel **je povinen** zaplatit účastníkovi řízení PG-SERVIS, a. s. na náhradě nákladů řízení částku 2558,50 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce JUDr. Petra Macáka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem dne 6. 6. 2006, č. j. 10 Ca 196/2005 – 39, zrušil k žalobě společnosti P., a. s. (dále jen „účastník“) rozhodnutí stěžovatele ze dne 25. 4. 2005, č. j. FŘ-3140/14/04, kterým byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále též „finanční úřad“) ze dne 9. 9. 2003, č. j. 224021/03/009962/4444, jímž byla účastníkovi vyměřena daň z převodu nemovitostí v částce 131 800 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod novostavby konečnému spotřebiteli a touto daní nemá být zatížen převod, jestliže je jím realizován předmět podnikání převodce. Osvobozením od daně stát sleduje zájem na nové výstavbě, přičemž podpora konečných spotřebitelů, např. státním příspěvkem na stavební spoření, by neměla smysl, pokud by nabyvatel byl ručitelem ze zákona pro případ nezaplacení daně z převodu nemovitosti převodcem. Smyslem úpravy je pak nejen podpora nové výstavby, ale také vyloučení možných sporů. Podle přechodných ustanovení k novele živnostenského zákona, provedené zákonem č. 356/1999 Sb., platilo, že živnostenský úřad je

povinen do 3 let ode dne účinnosti nařízení vlády nahradit průkazem živnostenského oprávnění (podle nové úpravy) průkazy vydané podle dosavadní úpravy. Protože v daném případě nebyl právně vymezen seznam oborů živností volných, probíhal prodej staveb a bytů v rámci živnosti „nákup zboží za účelem dalšího prodeje a prodej“. Přitom podnikatel mohl požádat o nový živnostenský list teprve od 24. 5. 2002 a staré oprávnění zaniklo až vydáním nového. Městský soud proto dospěl k závěru, že za situace, kdy byl účastník i po 1. 1. 2001 oprávněn provozovat živnost v rozsahu původního oprávnění a předmět své činnosti nezměnil, nemůže být důvodem nepřiznání osvobození od daně pouze to, že v živnostenském listu, resp. v obchodním rejstříku, měl zapsán předmět činnosti v souladu s původní terminologií právní úpravy živnostenského zákona. Výklad stěžovatele je tak v rozporu se smyslem a účelem této daňové výhody a s principem legitimního očekávání.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas se závěrem městského soudu, že živnostenské 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 č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“). V tomto období již existovala podnikatelská činnost specifikovaná v ustanovení § 20 odst. 7 citovaného zákona jako prodej staveb a bytů. Šlo o podnikatelskou činnost zařazenou v seznamu živností volných pod položkou 90 jako „realitní činnost“, která právě mimo jiné zahrnuje i nákup a prodej nemovitostí. Osvobození od daně podle § 20 odst. 7 zákona o trojdani lze proto akceptovat pouze v případě prodejů uskutečněných v roce 2001, kdy převodce nemovitostí má živnostenské oprávnění na „realitní činnost“ a jsou-li splněny i další podmínky. V případě účastníka tak tomu nebylo. Od 1. 1. 2001 nabylo účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým se stanoví seznam oborů živností volných, kde pod položkou č. 90 je zařazena „realitní činnost“, která mimo jiné zahrnuje i nákup a prodej nemovitostí. K tomuto datu tak již existovalo živnostenské oprávnění korespondující s podnikatelskou činností specifikovanou v ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani (prodej staveb a bytů). Živnostenské oprávnění účastníka (koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej) proto zakládalo nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí jen v období roku 2000. Jelikož však účastník v roce 2001 nedisponoval živnostenským oprávněním „realitní činnost“, nýbrž jen původním oprávněním „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, nesplňovala v případě prodeje nemovitosti, resp. bytu, podmínky pro přiznání osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v celém rozsahu zrušil a věc vrátil městskému soudu k novému řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s vydaným rozsudkem včetně jeho precizního a velmi důkladného odůvodnění. Vyjádřil přesvědčení, že argumentace stěžovatele neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by již dříve nebyly obsaženy v jeho předchozích vyjádřeních. Po věcné stránce poukázal na skutečnost, že z hlediska podmínek pro přiznání osvobození od daně z nemovitostí nedošlo v roce 2001 ke změně zákona o trojdani. K argumentaci stěžovatele vztahující se ke změnám zákona o trojdani v průběhu roku 2000 považoval za potřebné uvést, že se ho tyto změny netýkaly. Jeho faktická podnikatelská činnost (výstavba bytových jednotek prostřednictvím stavební společnosti za účelem jejich prodeje třetím osobám) byla právě tou činností, jejíž podporu měl zákonodárce na mysli při vložení ustanovení o osvobození od daně do zákona o trojdani.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Spornou mezi správními orgány a účastníkem v daném případě byla otázka naplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, a to konkrétně splnění podmínky, zda účastník v roce 2001 provedl převod stavby v souvislosti s jeho podnikatelskou činností, která by pro něj ve smyslu citovaného ustanovení zákona o trojdani zakládala osvobození od daně. O naplnění zbylých podmínek citovaného ustanovení zákona nebylo sporu.

Podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdani je od daně z převodu nemovitostí 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.

Pro zodpovězení otázky, zda v předmětné věci účastníku svědčilo osvobození od daně či nikoliv, je nutno nejdříve posoudit, zda i v roce 2001 došlo k převodu předmětných nemovitostí účastníkem v souvislosti s jeho podnikatelskou činností výslovně v citovaném ustanovení označené jako „výstavba nebo prodej staveb a bytů“ nebo zda tato předpokládaná činnost byla samotným předmětem činnosti účastníka. To vše za situace, kdy účastník v tomto směru disponoval pouze živnostenským oprávněním „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ a nikoli oprávněním „realitní činnost“.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že totožnou právní otázkou, ve sporu mezi těmiž subjekty, se již dříve zabýval i rozšířený senát tohoto soudu. V rozsudku ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147 (viz. www.nssoud.cz), rozšířený senát vyslovil právní názor, že ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani je nutno 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. 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 v rámci podnikatelské činnosti. Pokud jde o účastníku řízení správními orgány vytýkanou absenci živnostenského oprávnění k „realitní činnosti“, jako samostatné živnosti volné, vzniklé až na základě nařízení vlády č. 140/2000 Sb. vyslovil právní názor, vycházející přitom z principů legitimního očekávání a právní jistoty, že nelze akceptovat takový závěr, který adresátu právních norem bere určité právo garantované zákonem (§ 20 odst. 7), jen s poukazem na výklad podzákoného právního předpisu (nařízení vlády č. 140/2000 Sb.). Uvedený princip předvídatelnosti práva jako základního znaku právního státu ostatně dříve opakovaně zdůraznil i Ústavní soud (srov. např. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/03, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 32, str. 143 a násl.).

Nejvyšší správní soud při výkladu sporného ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani, s ohledem na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu dospěl k závěru, že městský soud vyložil dotčené ustanovení v souladu s právními předpisy. Ke

dni 1. 1. 2001 sice došlo ke změně právních předpisů upravujících živnostenské podnikání, avšak důsledky této změny nelze promítat do oblasti práva daňového. Pro posouzení věci je totiž rozhodné, že faktická činnost účastníka se k termínu 1. 1. 2001 nezměnila a účastník byl stále oprávněn vykonávat činnost podle rozsahu původního živnostenského oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“. Stejně tak nedošlo ke změně podmínek pro osvobození podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani. V této souvislosti nelze rovněž pominout poměrně „volně formulovanou“ zákonnou úpravu, která osvobození od daně, mimo jiné zákonné podmínky, váže i na případy, kdy je převod uskutečněn „v souvislosti s podnikatelskou činností převodce“. Nebylo proto důvodu, aby se ode dne 1. 1. 2001 změnilo postavení účastníka v totožných právních vztazích. Rovněž tak nelze ze strany stěžovatele k tíži účastníka přičítat jeho pochybení při aplikaci živnostenského zákona a souvisejících podzákonných předpisů. Jsou to totiž právě tyto předpisy, kterými by, pokud by to bylo záměrem zákonodárce, měly být regulovány společenské vztahy vzniklé jejich porušením, např. správní sankce. Správními orgány v této souvislosti účastníku přičítané dopady v oblasti daně z převodu nemovitostí jsou proto nepřiměřené a nemají oporu v právních předpisech.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako neopodstatněnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Účastník měl ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení. Nejvyšší správní soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 2558,50 Kč, která sestává z odměny za právní zastoupení, tj. dva úkony právní služby po 1000 Kč podle ustanovení § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 8. 2006 (převzetí a příprava zastoupení, vyjádření ke kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 11 odst. 1 písm. a) a d) citované vyhlášky) a náhrada hotových výdajů 2 x 75 Kč podle ustanovení § 13 odst. 3 citované vyhlášky a daň z přidané hodnoty ve výši 408,50 Kč (§ 37 odst. 1 a § 47 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu