



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Součkové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **P. – S., a. s.**, zastoupeného JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Legerova 39, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2006, č. j. 6 Ca 126/2005 - 107,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Stěžovatel **je p o v i n e n** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Macáka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 5712 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 21. 3. 2005, č. j. FŘ-3125/14/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 18. 9. 2003, č. j. 229163/03/009962/4444.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí tak, že napadený rozsudek je nezákonný.

Klíčová stížnostní námitka se týká nesouhlasu s názorem 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., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též „zákon o trojdani“) rovněž v období po 1. 1. 2001, kdy již existuje podnikatelská činnost specifikovaná jako prodej staveb a bytů. Jedná se o podnikatelskou činnost zařazenou v seznamu oborů živností volných jako „realitní činnost“. Proto stěžovatel trvá na tom, že u prodeje nemovitostí po roce 2001 lze přiznat osvobození od předmětné daně pouze tehdy, jestliže převodce nemovitosti má živnostenské oprávnění na realitní činnost. V tomto směru poukazuje na novelu zákona č. 103/2000 Sb., která podnikatelskou činnost převodce specifikovala jako výstavbu nebo prodej staveb a bytů; a dále na nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým byla do seznamu oborů živností volných doplněna realitní činnost. Jelikož v daném případě došlo k převodu nemovitostí ke dni 9. 9. 2002, k osvobození od daně nemůže dojít. Stejný názor ostatně vyslovil i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 - 31, který se týkal stejného žalobce, a kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem sp. zn. 7 Afs 122/2005.

III.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje s precizním odůvodněním napadeného rozsudku městského soudu a svoji argumentaci zakládá na tom, že ke dni 31. 12. 2000 nedošlo ke změně zákona o trojdani, na jehož základě měla být daň z převodu nemovitostí žalobci vyměřena. Stěžovatelem zmíněné normativní úpravy se žalobce netýkala, jelikož jeho faktická podnikatelská činnost (tzn. výstavba bytových jednotek prostřednictvím stavební společnosti za účelem jejich prodeje třetím osobám) byla právě tou činností, jejíž podporu měl na mysli zákonodárce. K rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 122/2005 žalobce uvádí, že s ním nesouhlasí a proto jej napadl ústavní stížností, neboť pomíjí právní podstatu problému.

IV.

Z obsahu předmětného správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud ke stížnostním námitkám zjistil, že žalobce podal dne 26. 9. 2002 daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí, kde přihlásil ke zdanění prodej bytové jednotky č. 927/10 v obytném domě č. p. 926 a 927 na ulici S. v kat. území P. 9 – K., a uplatnil v něm nárok na osvobození od této daně. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly ke dni 9. 9. 2002.

Z výpisu z obchodního rejstříku je patrné, že žalobce je akciovou společností, jejímž předmětem podnikání je zprostředkování obchodu, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a opravy motorových vozidel.

Platebním výměrem ze dne 18. 9. 2003, č. j. 229163/03/009962/4444, Finanční úřad pro Prahu 9 žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 91 895 Kč.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu shora citovaným rozhodnutím ze dne 21. 3. 2005 zamítlo odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru. Těžiště argumentace žalovaného je založeno – stejně jako kasační stížnost - na názoru, že počínaje od 1. 1. 2001, kdy právní úprava výslovně zakotvila volnou živnost „realitní činnost“, není možno pro účely přiznání nároku na osvobození od daně uznat živnostenské oprávnění žalobce „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem označené rozhodnutí stěžovatele zrušil, když konstatoval, že osvobozením od daně byl stížen první úplatný převod novostavby

konečnému spotřebiteli a daní tak neměl být zatížen tento převod, pakliže 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, když by nabyvatel byl ručitelem ze zákona pro případ nezaplacení daně z převodu převodcem. Smyslem úpravy je tedy jak podpora nové výstavby, tak 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 samotný podnikatel mohl požádat o nový živnostenský list teprve od 24. 5. 2002 a staré oprávnění zaniklo až vydáním nového, do té doby bylo platné. Městský soud tak dospěl k závěru, že za situace, kdy byl žalobce i po 1. 1. 2001 oprávněn provozovat živnost v rozsahu původního oprávnění a předmět svojí 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 označil městský soud za odporující smyslu a účelu této daňové výhody a také za stojící v rozporu s principem legitimity očekávání.

V.

Protože 2. senát Nejvyššího správního soudu, který měl ve věci rozhodnout, dospěl při předběžné poradě k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru judikovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 7 Afs 122/2005 ze dne 3. 8. 2006, předložil jí podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. věc rozšířenému senátu. Sporným byl učiněn následující právní názor, vyslovený v citovaném rozsudku: *„Ustanovení § 20 odst. 7 zákona o trojdani bylo změněno zákonem č. 103/2000 Sb. s účinností od 1. 7. 2000 tak, že do té doby stanovená podmínka, že „převodce (prodávající) je fyzickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku nebo právnickou osobou a převod stavby je prováděn v souvislosti s jejich podnikatelskou činností“ byla upřesněna tak, 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 jejich předmětem činnosti je výstavba nebo prodej staveb a bytů“. Následně po změně ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních vydala vláda na základě zmocnění obsaženého v § 73a živnostenského zákona nařízení č. 140/2000 Sb., v němž stanovila seznam oborů živností volných a nařízení č. 469/2000 Sb., v němž stanovila obsahovou náplň jednotlivých živností. Obě tato nařízení nabyla účinnosti dne 1. 1. 2001. 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 90 „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.“*

VI.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu nejprve vyložil interpretační a aplikační východiska shora nastíněné sporné právní otázky. S ohledem na skutečnost, že v projednávané věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. nezákonnost napadeného rozsudku, když i ze shora provedené rekapitulace projednávané věci je dostatečně patrné, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech případu, nýbrž výhradně o jeho právní posouzení, přičemž podstata tvrzené nezákonnosti spočívá právě v popsání právní otázky, rozhodl rozšířený senát zároveň

i v meritu projednávané věci, jelikož jakýkoliv jiný postup by nebylo lze považovat za efektivní a racionální.

O namítanou nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Z obsahu kasační stížnosti je přitom patrné, že stěžovatel namítá v pořadí druhou uvedenou možnost, tzn. nesprávnost aplikace zákonných ustanovení.

VIa)

V daném případě je spornou interpretace ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o trojdaní 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 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: Sbírnka nálezů a usnesení, sv. 18, str. 287 a násl.).

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku ostatně velmi příhodně upozornil i na skutečnost, že 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 tyto 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).

VIb)

V nyní projednávané věci rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, veden shora nastíněnými obecnějšími úvahami, měl za postaveno najisto, že žalobce 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 přesně 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 (poznámka: v rozsudku sp. zn. 7 Afs 122/2005 je chybně uvedeno 90) „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 velmi formalistickou, protože ve svojí podstatě odnímá nárok daňového subjektu na osvobození od daně pouze z toho důvodu, že stát provedl určité změny administrativního rázu. Jinak řečeno, vycházejíce z principů legitimního očekávání a právní jistoty, nelze akceptovat takový závěr, který adresátovi právních norem bere určité právo, garantované zákonem, jen výkladem, provedeným s odkazem na podzákonný předpis. Jak ostatně opakovaně zdůraznil Ústavní soud (viz např. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 31/03, in: Sbírnka nálezů a usnesení, sv. 32, str. 143 a násl.), 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. Živnostenská 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, nahradit

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 prizmatem obsahového vymezení jednotlivých živností, nikoliv ve vazbě na daňové dopady. Jinak řečeno, faktická 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 sebemenší důvod, aby se 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. Dopady do oblasti daňového práva v uvedeném smyslu však nelze vnímat jinak než jako nepřiměřené a v konečném důsledku postihující potenciální nabyvatele vlastnického práva ke stavbám, tzn. zaměřené vůči zcela jinému okruhu subjektů.

VII.

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.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.). 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 5712 Kč. Byly tvořeny odměnou za dva úkony právní služby (porada s klientem, vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 4200 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. c), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v relevantním znění] a paušálem 600 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). Nejvyšší správní soud tak zjistil náklady řízení žalobce ve výši 4800 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., činí 912 Kč. Ustanovenému zástupci se tedy přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 5712 Kč.

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

V Brně dne 28. srpna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu

