



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **P.-S., a. s.**, zastoupeného JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Praha 2, Legerova 39, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2005, č. j. FŘ-3130/14/04, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2006, č. j. 10 Ca 198/2005 - 36,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovaný **j e 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 2558,50 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhal zrušení shora označeného rozsudku městského soudu. Tím městský soud zrušil rozhodnutí, kterým žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 9. 9. 2003, č. j. 223883/03/009962/4444, tak, že žalobci byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), vyměřena daň z převodu nemovitostí ve výši 76 150 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že v daném případě nelze převod nemovitosti s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 17. 1. 2001, považovat za osvobozený od daně dle § 20 odst. 7 daňového zákona, protože tento převod nebyl proveden v souvislosti s předmětem podnikání žalobce, když dle výpisu z obchodního rejstříku nebyla předmětem činnosti žalobce výstavba nebo prodej bytů. Podle názoru žalovaného nebyl žalobce ke dni převodu vlastnického práva k nemovitosti oprávněn obchodovat s nemovitostmi, protože nebyl nositelem živnostenského oprávnění *realitní činnost* dle nařízení vlády

č. 140/2000 Sb., účinného od 1. 1. 2001. Počínaje tímto dnem nebylo dle žalovaného možné uznat pro účely osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 daňového zákona živnostenské oprávnění s předmětem činnosti *koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej*. Toto oprávnění sice nezahrnovalo oprávnění obchodovat s nemovitostmi ani před 1. 1. 2001 ani po tomto datu, avšak do 1. 1. 2001 bylo toto oprávnění pro účely osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 zákona uznáváno, protože prodej nemovitostí nebyl upraven v žádném právním předpise o živnostenském podnikání. Ode dne 1. 1. 2001 však již existovala jako volná živnost *realitní činnost*, zahrnující nákup a prodej nemovitostí.

Ve svém zrušujícím rozsudku městský soud nicméně konstatoval, že jestliže byl žalobce dle přechodných ustanovení novely živnostenského zákona č. 356/1999 Sb., oprávněn provozovat živnost v rozsahu dle původního živnostenského oprávnění i po 1. 1. 2001 a nadále provozoval fakticky tutéž činnost, předmět jeho činnosti se tak nezměnil, ale pouze název předmětu činnosti již neodpovídal nově stanovenému názvu oboru živnosti, přičemž obor i obsah náplně po přechodnou dobu pokrývalo i původní živnostenské oprávnění. Důvodem nepřiznání osvobození od daně z převodu nemovitosti nemůže být podle městského soudu jen to, že ve stále platném živnostenském listě, případně výpisu z obchodního rejstříku, měl žalobce zapsán předmět činnosti v souladu s terminologií dřívější, nikoli nové právní úpravy živnostenského zákona, protože právě po přechodné období bylo provozování živnosti *koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej* oprávněné.

Městský soud odmítl striktní výklad provedený žalovaným, protože by jím byl popřen smysl a účel daňového osvobození dle § 20 odst. 7 daňového zákona, tedy podpora bydlení a druhu podnikání provozovaného žalobcem. Poukázal také na rozpor takové interpretace se zásadou ochrany legitimního očekávání. Dále uvedl, že nelze spravedlivě požadovat, aby všichni podnikatelé ihned po účinnosti nařízení vlády dnem 2. 1. 2001 požádali o vydání nového živnostenského oprávnění s předmětem činnosti *realitní činnost* a do doby jeho vydání nepokračovali ve své činnosti.

Kasační stížností se žalovaný domáhal zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci zpět tomuto soudu k dalšímu řízení. Jako důvod kasační stížnosti uvedl nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jež spatřoval v právním názoru městského soudu ohledně uznatelnosti živnostenského oprávnění *koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej* žalobce z hlediska osvobození od daně z převodu nemovitostí dle § 20 odst. 7 daňového zákona po 1. 1. 2001. Žalovaný připomněl novelu daňového zákona č. 103/2000 Sb., která s účinností od 1. 7. 2000 specifikovala podnikatelskou činnost v ustanovení § 20 odst. 7 daňového zákona jako *výstavbu nebo prodej bytů*, a dále zopakoval argumenty, které uvedl již v žalobou napadeném rozhodnutí. Poukázal také na rozsudek č. j. 7 Ca 234/2003 - 31, v němž se městský soud v obdobné věci (mezi týmiž účastníky) ztotožnil s jeho závěry.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti mimo jiné uvedl, že změny daňového zákona, k nimž došlo v roce 2000, se jej netýkaly, protože jeho faktická podnikatelská činnost představovala právě tu činnost, jejíž podporu měl zákonodárce na mysli, když zakotvil do ustanovení § 20 odst. 7 daňového zákona osvobození od daně z převodu nemovitostí. Žalobce se nijak nesnažil využít dřívějšího obecného znění uvedeného ustanovení. Pokud jde o rozsudek městského soudu č. j. 7 Ca 234/2003 - 31, žalobce připomněl, že o tomto rozsudku sám ve své žalobě městský soud informoval s tím, že jej považuje za zákonu odporující, když jeho odůvodnění je stiženo řadou zřejmých nesprávností, a že podal proti němu kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že o kasační stížnosti proti oběma stranami zmiňovanému rozsudku městského soudu rozhodl sedmý senát zdejšího soudu rozsudkem ze dne 3. 8. 2006, sp. zn. 7 Afs 122/2005, tak, že potvrdil rozsudek městského soudu a ztotožnil se s právním názorem žalovaného.

Posléze však druhý senát Nejvyššího správního soudu rozhodující v obdobné věci mezi týmiž účastníky dospěl při předběžné poradě k odlišnému právnímu názoru a proto podle § 17 s. ř. s. předložil věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Sporným se stal právní názor, vyslovený v rozsudku č. j. 7 Ca 234/2003 - 31, podle něhož bylo na základě právní úpravy obsažené v nařízení vlády č. 140/2000 Sb., a nařízení vlády č. 469/2000 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2001, *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.*

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147, dospěl k závěru, že na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 písm. b) daňového zákona neměla vliv skutečnost, že od 1. 1. 2001 byl prodej staveb a bytů vyčleněn jako samostatná živnost, pokud převodce tuto činnost před tímto datem oprávněně vykonával a v souladu se zákonem v ní po tomto datu pokračoval. Vycházejíce z principů legitimního očekávání a právní jistoty rozšířený senát konstatoval, že nelze akceptovat takový závěr, který adresátovi právních norem bere určité právo, garantované zákonem, jen výkladem, provedeným s odkazem na podzákonný předpis.

Podle § 20 odst. 7 písm. b) daňového zákona ve znění ke dni převodu nemovitosti v daném případě, 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 ustanovení má Nejvyšší správní soud za zjevné, že je nutno je vykládat z hlediska jeho gramatického znění i účelu takovým způsobem, že v rámci zájmu na bytové výstavbě stát osvobozuje od daně z převodu nemovitostí případy prvního úplatného převodu či přechodu vlastnického práva ke stavbě. Toto řešení je zcela racionální a ekonomicky odůvodněné, neboť v opačném případě by nastala situace, že by se cena prodávaných nemovitostí navyšovala o odváděnou daň, což by se negativně projevovalo na dostupnosti bydlení a na s tím souvisejících jevech (zhoršená mobilita pracovní síly, dopady do rodinného života apod.). Lze tak konstatovat, že citovaná právní regulace představuje praktický nástroj usnadňující a motivující podnikatelskou činnost a alokaci hmotných zdrojů k plnění společenských potřeb, tzn. lepší dostupnosti bydlení. Právě takto je proto třeba na tuto zákonnou úpravu nahlížet a dovozovat její smysl. Za rozhodující je tedy nutno považovat skutečnost, zda se jedná o první úplatný převod nebo přechod vlastnictví k „novému“ bytu a zda převodcem je subjekt, který se touto činností

zabývá. Jinak řečeno, ratio této zákonné úpravy nespočívá v samoučelném zvýhodnění některých podnikatelských subjektů, nýbrž v podpoře bydlení, kdy stát vědomě rezignuje na určitou sumu pravděpodobných rozpočtových příjmů ve prospěch usnadnění získání bytu jeho prvonabyvatelem.

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

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 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).

V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud, 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 žalovaného, 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 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. 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 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.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Protože nezjistil ani žádné vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost žalovaného proti rozsudku městského soudu zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl v řízení o své kasační stížnosti úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak žalobce 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. Výše náhrady nákladů řízení tvořená odměnou a hotovými výdaji advokáta byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 8. 2006 (jak plyne z čl. II. vyhlášky č. 276/2006 Sb.), v tomto případě za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a poradě s klientem a písemném podání týkajícím se věci samé ze dne 15. 8. 2006, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 2x 1000 Kč a 2x 75 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 2150 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 408,50 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést

podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci se tedy proti žalovanému přiznává náhrada nákladů v celkové výši 2558,50 Kč.

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

V Brně dne 19. září 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu