



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, za účasti společnosti **P. – S., a.s.**, zastoupené JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem v Praze 2, Legerova 39, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2006, č. j. 10 Ca 193/2005 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Stěžovatel **j e p o v i n e n** zaplatit společnosti **P. – S., a.s.**, k rukám jejího zástupce JUDr. Petra Macáka, advokáta se sídlem v Praze 2, Legerova 39, do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 1279,30 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 25. 4. 2005, č. j. FŘ-3134/14/04, kterým byl k odvolání společnosti P. – S., a.s. (dále též „daňový subjekt“), změněn platební výměr na daň z převodu nemovitostí ze dne 18. 9. 2003, č. j. 229141/03/009962/4444, vydaný Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále též „správce daně“).

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „správní orgán“) uvedl důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem městského soudu prezentovaným v odůvodnění jeho rozhodnutí, že živnostenské oprávnění „koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej“ vyhovuje zákonné podmínce pro přiznání nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ust. § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro projednávanou věc (dále též „daňový zákon“), rovněž v období po 1. 1. 2001, kdy již existuje podnikatelská činnost specifikovaná v ust. § 20 odst. 7 daňového zákona jako prodej staveb a bytů (jedná se o podnikatelskou činnost zařazenou v seznamu oborů živností volných jako realitní činnost, která zahrnuje mimo jiné nákup a prodej nemovitostí). Stěžovatel tak trvá na svém stanovisku, že převodu nemovitostí prodejem, který se uskutečnil v roce 2001 a později, lze přiznat osvobození od daně z převodu nemovitostí podle ust. § 20 odst. 7 daňového zákona jen, jestliže má převodce nemovitosti živnostenské oprávnění na realitní činnost a jestliže jsou splněny další podmínky. Novelou daňového zákona č. 103/2000 Sb. byla totiž podnikatelská činnost převodce specifikována jako výstavba nebo prodej staveb a bytů; tato podnikatelská činnost však byla upravena až ke dni 1. 1. 2001, proto se v období od 1. 7. 2000 do 31. 12. 2000 vztahovalo osvobození na jakkoliv znějící živnost, která podnikatele opravňovala k provádění výstavby či prodeje staveb a bytů. V daném případě však došlo k převodu nemovitostí ke dni 3. 1. 2001. Správnost tohoto stanoviska již byla potvrzena rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 - 31. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci městskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že argumentace stěžovatele je neudržitelná, neboť jeho faktická podnikatelská činnost byla právě tou činností, kterou měl zákonodárce na mysli při vložení ustanovení o osvobození z převodu nemovitostí, což uznává i stěžovatel. Dále zdůraznil, že městský soud v dané věci rozhodl i s vědomím existence namítaného rozhodnutí téhož soudu, přičemž daňový subjekt se domnívá, že tento rozsudek byl vydán v rozporu se zákonem. Daňový subjekt proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 24. 1. 2001 podal daňový subjekt přiznání k dani z převodu nemovitostí, v němž uplatnil nárok na osvobození od této daně. Dne 18. 9. 2003 byl vydán Finančním úřadem pro Prahu 9 platební výměr na daň z převodu nemovitostí, č. j. 229141/03/009962/4444, který byl daňovému subjektu doručen dne 23. 9. 2003. Proti tomuto rozhodnutí podal daňový subjekt odvolání, o kterém správní orgán rozhodl shora uvedeným rozhodnutím ze dne 25. 4. 2005.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 20 odst. 7 písm. b) daňového zákona 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.“

V souzené věci stěžovatel napadá právní názor vyjádřený v odůvodnění rozhodnutí městského soudu týkající se otázky osvobození od daně z převodu nemovitosti při splnění zákonem kvalifikovaných předpokladů vyjádřených v ustanovení § 20 odst. 7 daňového zákona citovaném výše. Tato otázka byla předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147 (v nejbližší době bude publikován na www.nssoud.cz), dospěl k následujícím závěrům plně aplikovatelným i na souzenou věc.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu má za zjevné, že při interpretaci citovaného ustanovení daňového zákona 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. 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).

Dále je třeba zdůraznit, že daňový subjekt do 1. 1. 2001 objektivně nemohl mít jako předmět činnosti uvedenou realitní činnost, neboť teprve s účinností od 1. 1. 2001 byla nařízením vlády č. 140/2000 Sb. do seznamu volných živností 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 „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. 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 prodej staveb a bytů vymezen 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 daňového subjektu se po 1. 1. 2001 nijak nezměnila a podle citovaných přechodných ustanovení byl tento 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. V neposlední řadě je třeba akcentovat, že výše nastíněná situace se uplatní pouze za předpokladu, kdy daňový subjekt fakticky vykonával činnost nově podřazenou pod „Realitní činnost“ či „Provádění staveb, jejich změn a odstraňování“, případně „Provádění jednoduchých a drobných staveb, jejich změn a odstraňování“ nebo obsahově podobnou i za účinnosti „staré“ úpravy živnostenského zákona, neboť tento výklad nelze rozšiřovat tak, že by každý daňový subjekt podnikající na základě živnostenského oprávnění „Koupě zboží za účelem dalšího prodeje a prodej“ dle „staré“ úpravy byl oprávněným k osvobození od daně z převodu nemovitostí.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, neboť posouzení právní otázky tak, jak bylo provedeno městským soudem, je zcela v souladu se zákonem. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že výše citovaným rozhodnutím rozšířeného senátu byla mimo jiné vyslovena i nesprávnost závěrů, ke kterým bylo dospěno v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 122/2005.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s.ř.s., dle 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 v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Daňový subjekt 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. Daňovému subjektu takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 1279,30 Kč a byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti, neboť ze spisu nevyplývá a ani nebylo doloženo uskutečnění jiného úkonu právní služby kvalifikovaného dle advokátního tarifu) ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 8. 2006] a paušálem 75 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle citovaného zákona o dani z přidané hodnoty, činí 204,30 Kč. Zvolenému zástupci se tedy přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 1279,30 Kč. Tuto částku je povinen uhradit stěžovatel daňovému subjektu k rukám jeho zástupce JUDr. Petra Macáka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 8. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu