ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci stěžovatele **P. - S., a. s.**, zastoupeného JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem v Praze 2, Legerova 39, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 - 31,

**takto:**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.

**II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 – 31, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 7. 2003 č. j. FŘ-1527/14/03, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 12. 12. 2002, č. j. 267953/02/009962/4444 na daň z převodu nemovitosti v částce 237 965 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že sporným zůstal výklad části ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném do 16. 4. 2002 (dále jen „zákon o daních“), a to, zda stěžovatel prováděl převod stavby v souvislosti se svou podnikatelskou činností. Městský soud označil za rozhodující pro posouzení zákonných podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitosti ve smyslu citovaného ustanovení to, lze-li prodej staveb a bytů podřadit pod rozsah živnostenského oprávnění stěžovatele, které má uvedeno v živnostenském listu. Tento závěr se opírá o ustanovení § 28 odst. 1 zákona č. 455/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), podle něhož se rozsah živnostenského oprávnění posuzuje podle obsahu živnostenského listu nebo

koncesní listiny, ale nepřímo i o ustanovení § 6 odst. 1 citovaného zákona, podle něhož je neoprávněným podnikáním provozování činnosti, která je předmětem živnosti, bez živnostenského oprávnění pro tuto činnost. Pokud tedy prodej staveb a bytů nelze podřadit pod rozsah živnostenského oprávnění stěžovatele vyplývajícího z obsahu živnostenského listu, jehož je držitelem, není možno hovořit o splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Živnostenské oprávnění stěžovatele „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ by splňovalo podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí pouze tehdy, pokud by k převodu došlo do 31. 12. 2000. Do tohoto data totiž nebyl nákup a prodej nemovitostí jako předmět činnosti vymezen ani v živnostenském zákoně ani v předpisech navazujících. Dne 1. 1. 2001 však nabylo účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kde pod položkou č. 90 byla zařazena „realitní činnost“, jež zahrnuje mimo jiné nákup a prodej nemovitostí, tedy klasickou realitní činnost. Jelikož žádná další živnost ze seznamu oboru živností volných nákup a prodej nemovitostí výslovně neumožňuje, bylo možno v období od 1. 1. 2001 přiznat osvobození od daně z převodu nemovitostí prvnímu úplatnému převodu vlastnictví ke stavbám či bytům pouze v případě, že předmětem živnostenského oprávnění, resp. předmětem činnosti, převádějící osoby byla realitní činnost a současně existovaly i další zákonné podmínky. Tato podmínka u stěžovatele splněna nebyla, když předmětem jeho podnikání v době převodu vlastnického práva, který se uskutečnil dne 19. 3. 2002, realitní činnost nebyla.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a dále z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to vzhledem k tomu, že napadený rozsudek není dostatečně odůvodněn. Stěžovatel zastává stanovisko, že ke dni účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb. nemohlo dojít ke změně jeho právního statusu z hlediska živnostenského zákona, zejména ke ztrátě oprávnění provozovat podnikatelskou činnost odpovídající rozsahem dnešnímu živnostenskému oprávnění „realitní činnost“ a že tedy ani tímto okamžikem nemohlo dojít k zániku jeho nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí. Městský soud se s tímto stanoviskem neztotožnil a svůj právní názor, kterým by své rozhodnutí přesvědčivě obhájil v odůvodnění rozsudku, nepředkládá. Navíc odůvodnění obsahuje některá zřejmě nesprávná a rozporná tvrzení a řadu nejasností. První zřejmá nesprávnost spočívá v tvrzení městského soudu, že na jedné straně živnostenské oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ splňovalo podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě převodu vlastnického práva k nemovitosti v období do 31. 12. 2000 a na druhé straně městský soud uvedl, že uvedené živnostenské oprávnění „nezahrnovalo před i po datu 1. 1. 2001“ oprávnění k obchodu s nemovitostmi a byty. Uvedenou argumentaci stěžovatel naprosto nechápe. Městský soud dále mimo jiné vyvozuje, že chtěl-li stěžovatel po 1. 1. 2001 převádět nemovitosti a uplatňovat nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí, měl možnost v souladu s čl. IV. zákona č. 174/2002 Sb. požádat o nahrazení průkazu živnostenského oprávnění. Toto tvrzení je vnitřně rozporné, a dokonce nepravdivé, protože je zcela zřejmé, že do nabytí účinnosti zákona 174/2002 Sb., tj. i v době převodu předmětné bytové jednotky, stěžovatel tuto možnost neměl a mít nemohl, neboť v té době účinná úprava zákona č. 356/1999 Sb. tuto možnost neobsahovala. Dále stěžovatel poukázal na to, že nařízení vlády č. 140/2000 Sb. se bezvýjimečně vztahuje pouze na živnostenská oprávnění vydaná po datu jeho účinnosti. Naopak živnostenská oprávnění vystavená dle dříve platných právních předpisů zůstávají v platnosti, mohou (nemusí) být měněna za nová dle citovaného nařízení vlády, přičemž pro případ, že k jejich výměně nedojde, se na jejich obsahu nic nemění (navíc i jedno živnostenské oprávnění dle dřívější právní úpravy může zahrnovat několik dle seznamu citovaného nařízení vlády). Z výše uvedeného právního

rozboru je podle stěžovatele zřejmé, že městský soud se s žalobními námitkami stěžovatele vypořádal naprosto nedostatečně a že jeho rozhodnutí je nezákonné naplňující oba uvedené důvody pro podání kasační stížnosti. Na podporu své argumentace poukázal stěžovatel na rozhodnutí Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 479/2001, jenž v obdobném případě dospělo k opačnému závěru. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na změnu právní úpravy zákona o daních s účinností od 1. 1. 2000, v důsledku níž již nebylo možné uznat pro osvobození od daně z převodu nemovitostí jakoukoliv podnikatelskou činnost převodce. V období do 31. 12. 2000 muselo být živnostenské oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ uznáno jako vyhovující zákonné podmínce pro přiznání nároku na osvobození. Od 1. 1. 2001, kdy nabylo účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb., existuje podnikatelská činnost specifikovaná v ust. § 20 odst. 7 zákona o daních jako prodej staveb a bytů na kterou by měl mít převodce nemovitosti živnostenské oprávnění, aby mu mohlo být přiznáno osvobození od daně z převodu nemovitostí podle citovaného ustanovení. K argumentaci rozsudkem Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 479/2001 finanční ředitelství zdůraznilo, že v daném případě bylo správní rozhodnutí zrušeno pro vady řízení a nikoliv pro nezákonnost, a proto nelze souhlasit se stěžovatelem, že toto rozhodnutí došlo k opačnému závěru než napadený rozsudek. Z těchto důvodů není kasační stížnost důvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přičemž o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele krajským soudem posouzena vadně je, zda stěžovatel v případě úplatného převodu s účinky vkladu k 19. 3. 2002 splňuje pro osvobození od daně z převodu nemovitostí ve smyslu § 20 odst. 7 písm. a) zákona o daních podmínku, 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“.

Ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních 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“. Protože k této změně došlo na základě poslaneckého pozměňovacího návrhu předneseného ve výboru pro veřejnou správu, regionální rozvoj a životní prostředí v souvislosti s projednáváním změny zákona č. 72/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů, není k dispozici důvodová zpráva, která by mohla přispět k osvětlení

úmyslu zákonodárce, který ho vedl k této změně. Přesto však lze, mimo jiné s ohledem na předchozí změny podmínek osvobození od daně z převodu nemovitostí obsažené v § 20 odst. 7 zákona o daních, nepochybně dovodit, že touto poslední změnou měly být jednak odstraněny výkladové problémy, o jakou podnikatelskou činnost se jedná, a jednak také zúžen okruh osob, na které se osvobození od daně z převodu nemovitosti vztahovalo.

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.

Právnická osoba, kterou stěžovatel je, musí být zapsaná v obchodním rejstříku, do něhož se mimo jiné zapisuje předmět podnikání (činnosti). Předpokladem pro zápis předmětu podnikání je doložení živnostenského či jiného oprávnění k činnosti, která má být do obchodního rejstříku zapsána. Stěžovatel měl v obchodním rejstříku v době od 8. 7. 1996 do 19. 4. 2004 zapsán jako předmět podnikání 1/ zprostředkování obchodu, 2/ koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej a 3/ opravy motorových vozidel. I když podle přechodných ustanovení živnostenského zákona i po nabytí účinnosti výše citovaných nařízení vlády byla dosud vydaná živnostenská oprávnění platná, a opravňovala i nadále podnikatele k legální podnikatelské činnosti, pokud chtěl uplatnit nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o daních, musel vykonávat takovou podnikatelskou činnost, která požadavky citovaného ustanovení splňovala. Měl-li však stěžovatel zapsán v obchodním rejstříku jako předmět podnikání „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“, jak na to poukazuje v kasační stížnosti, nesplňoval požadavek stanovený v § 20 odst. 7 písm. a) zákona o daních. U stěžovatele sice po 1. 1. 2001 nedošlo ke změně jeho právního statusu z hlediska živnostenského zákona, protože byl i nadále oprávněn ke koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodeji, ale toto živnostenské oprávnění ho již neopravňovalo k uplatnění nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí.

Pro posouzení dané věci je právně irelevantní, zda by do 31. 12. 2000 předmět podnikání „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ splňoval požadavek obsažený v § 20 odst. 7 písm. a) zákona o daních, když účinky vkladu vlastnického práva k nemovitosti nastaly ke dni 19. 3. 2002. Stěžovatel sice důvodně poukázal na rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku spočívající v tom, že městský soud na jedné straně uvedl, že živnostenské oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ splňovalo podmínku pro osvobození od daně z převodu nemovitostí v případě převodu vlastnického práva k nemovitosti v období do 31. 12. 2000 a na druhé straně uvedl, že uvedené živnostenské oprávnění „nezahrnovalo před i po datu 1. 1. 2001“ oprávnění k obchodu s nemovitostmi a byty. Jedná se však o vadu, která nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Důvodná je sice rovněž námitka stěžovatele, v níž označil za vnitřně rozporné, a dokonce nepravdivé, tvrzení městského soudu, že chtěl-li stěžovatel po 1. 1. 2001 převádět

nemovitosti a uplatňovat nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí, měl možnost v souladu s čl. IV. zákona č. 174/2002 Sb. požádat o nahrazení průkazu živnostenského oprávnění, ale stejně tak se nejedná o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Podle tohoto článku podnikatel, který získal živnostenské oprávnění přede dnem účinnosti zákona č. 356/1999 Sb., kterým se mění zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ve znění zákona č. 61/2001 Sb., a jehož název předmětu podnikání na průkazu živnostenského oprávnění neodpovídá seznamu oborů živností ohlašovacích volných stanovenému nařízením vlády, byl oprávněn písemně požádat živnostenský úřad o nahrazení tohoto průkazu průkazem nebo průkazy podle nařízení vlády v rozsahu původního živnostenského oprávnění. Protože ale zákon č. 174/2002 Sb. nabyl účinnosti dne 24. 5. 2002 a účinky vkladu vlastnického práva nastaly k 19. 3. 2002, nemohl stěžovatel o nahrazení požádat, protože předchozí právní úprava takové oprávnění neupravovala, ale přesto stěžovateli, pokud chtěl uplatňovat nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí, nic nebránilo v tom, aby požádal o vydání živnostenského oprávnění k realitní činnosti, které mohlo bez dalšího obstát vedle živnostenského oprávnění již vydaného a opravňující ho ke koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. V této souvislosti nelze nepoukázat i na to, že pro to, aby svá živnostenská oprávnění uvedl do souladu s platnou právní úpravou, měl dostatečný časový prostor.

Poukazuje-li stěžovatel na podporu své argumentace na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2003 č. j. 29 Ca 479/2001 - 32, jedná se o odkaz zcela nepřípadný, protože právní účinky vkladu v tomto případě nastaly k 17. 4. 2000, tj. před datem 1. 7. 2000, kdy nabyl účinnosti zákon č. 103/2000 Sb., jímž byl změněn § 20 odst. 7 zákona o daních tak, že bylo upřesněno, o jakou podnikatelskou činnost se musí jednat.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu 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. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. srpna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu