



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **JAMIM s. r. o.**, se sídlem Střední Předměstí, Dolní Promenáda 923, Trutnov, zastoupeného JUDr. Antonínem Janákem, advokátem se sídlem Halštatská 27, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 5. 2007 č. j. 3438/07-1400-601207 PN-O-16, č. j. 3439/07-1400-601207 PN-O-17, č. j. 3440/07-1400-601207 PN-O-18, č. j. 3441/07-1400-601207 PN-O-19, č. j. 3442/07-1400-601207 PN-O-20, č. j. 3443/07-1400-601207 PN-O-21, č. j. 3444/07-1400-601207 PN-O-22, a č. j. 3445/07-1400-601207 PN-O-23, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, č. j. 30 Ca 90/2007 - 41,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, č. j. 30 Ca 90/2007 - 41, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení označeného rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl žalobcovy žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti platebním výměrům na daň z převodu nemovitostí vydaným Finančním úřadem v Trutnově.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobce má v obchodním rejstříku jako předmět činnosti zapsán od 27. 1. 1997 koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, obchodní činnost včetně zahraniční v rámci živnosti volné a správu a pronajímání nemovitostí, od 7. 12. 2005 pak ještě navíc hostinskou činnost.

Předmětem zdanění byl v dané věci prodej bytových jednotek, uskutečněný v průběhu měsíce října roku 2002, přičemž právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly ke dni 31. 12. a 20. 12. 2002. O těchto skutkových okolnostech nebylo ostatně, mezi účastníky sporu.

Sporným byl toliko právní názor žalovaného, podle něhož bylo ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., zákonem č. 103/2000 Sb., s účinností od 1. 7. 2000 změněno. Změna pak, dle názoru žalovaného i soudu způsobila, že se osvobození od daně po tomto datu vztahovalo pouze na převodce, který měl v předmětu podnikání realitní činnost.

Soud uvedl, že žalobce přistoupil k výstavbě Komerčního domu JAMIM na základě stavebního povolení vydaného Městským úřadem v Trutnově dne 5. 4. 2000. Podle něho mělo být první nadzemní podlaží dispozičně určeno pro prodejní prostory, ve druhém a třetím podlaží měly být prostory pro kanceláře a pouze v podkroví bylo uvažováno se dvěma byty. Objekt tedy neměl být bytový. Teprve rozhodnutím ze dne 21. září 2001 byla Městským úřadem v Trutnově povolena změna stavby tak, že počet bytů v ní byl navýšen na deset. Soud zdůraznil, že ke změně stavby došlo až poté, co nabyl účinnosti zákon č. 103/2000 Sb., jakož i nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým byl stanoven seznam oborů živností volných a nařízení vlády č. 469/2000 Sb., stanovící obsahovou náplň jednotlivých živností. Pokud tedy žalobce vstoupil se svým podnikatelským záměrem na trh až po 1. 1. 2001 (změnou z komerčního objektu na bytový dům), tedy v době, kdy byl § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb., změněn tak, že osvobozen byl převod pouze za situace, 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“, bylo jen na něm, aby si upravil rozsah živnostenského oprávnění v souladu s platnou právní úpravou. Osvobození bylo totiž již možné přiznat pouze za předpokladu, že předmětem činnosti převodce je „realitní činnost“. Zákon č. 174/2002 Sb. nabyl účinnosti dne 24. 5. 2002, účinky vkladů vlastnických práv nastaly až v prosinci roku 2002, žalobce měl proto dostatečný prostor, chtěl-li osvobození od daně z převodu uplatňovat, aby požádal o vydání živnostenského oprávnění k realitní činnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se osvobození od daně z převodu nemovitostí a navíc postup správních orgánů nebyl v souladu s právní úpravou, nebyl totiž ani řádně zjištěn skutkový stav. Ačkoliv však žalobce vyjadřoval nesouhlas se zjištěným skutkovým stavem ve správním řízení, obsahovou podstatou jeho námitek je toliko způsob aplikace hmotněprávního ustanovení § 20 odst. 7 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., po 1. červenci 2001, respektive v době uskutečnění předmětných převodů, tedy na konci roku 2002.

Klíčová stížnostní námitka se týká nesouhlasu s názorem krajského soudu, že živnostenské oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ nevyhovuje 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 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“. Žalobce trvá na tom, že u prodeje zmíněných nemovitostí po roce 2001 měl právo na přiznání osvobození od předmětné daně. Rovněž odkaz žalovaného na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 7 Afs 122/2005 - 70, o který svůj zamítavý názor žalovaný opřel, je nerelevantní.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajského soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že žalobce uplatňuje shodné námitky, jako ve svých odvoláních a zdůraznil, že na svém názoru, vyjádřeném v napadených rozhodnutích, trvá.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V daném případě je spornou interpretace ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. v relevantním znění, podle něhož platilo, že *„od daně z převodu nemovitostí je osvobozen první úplatný převod nebo přechod vlastnictví*

a) ke stavbě, která je novou stavbou, na níž bylo vydáno pravomocné kolaudační rozhodnutí, nebo je dokončenou novou stavbou nebo rozestavěnou novou stavbou a stavba nebyla dosud užívána, s výjimkou zkušebního provozu

b) k bytu v nové stavě 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.“

Společným rysem pro osvobození od daně podle zmíněného ustanovení je tedy skutečnost, že převáděnou je nová jednotka, tedy stavba a nebo byt v nové stavbě, nebyly-li dosud užívány a tudíž se jedná o prvý takový převod k nemovité jednotce a dále za existence podmínek, že převodcem je fyzická či právnická osoba, která nemovitou jednotku převádí buď v souvislosti se svojí podnikatelskou činností (kterou je výstavba nebo prodej staveb a bytů) a nebo je taková podnikatelská činnost přímo jejím předmětem.

K interpretaci zmíněného ustanovení se již vyjadřoval rozšířený senát v rozsudku ze dne 28. srpna 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147, který odmítl právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, sp. zn. 7 Afs 122/2005, na který odkazoval žalovaný v napadených rozhodnutích. K interpretaci i zde nyní posuzovaného ustanovení § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. uvedl:

„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 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 náleží a usnesení, sv. 18, str. 287 a násl.).“

Rozšířený senát v uváděném rozsudku, na který nyní soud odkazuje a z něhož vychází, 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).

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 (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.

K tomuto závěru rozšířený senát v uvedeném rozsudku uzavřel, že „ 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 proků 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.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, týkající se interpretace § 20 odst. 7 zákona č. 357/1992 Sb. Protože ke skutkově i právně totožné věci se již vyjadřoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 2 Afs 212/2006 - 147, na jehož obsah se nyní v podrobnostech odkazuje, proto k podané kasační stížnosti soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. dubna 2008

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně senátu