



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **PG - SERVIS, a. s.**, se sídlem Legerova 39, Praha 2, zastoupena JUDr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Legerova 39, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 - 31, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2004, č. j. 7 Ca 234/2003 - 31, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) 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 stěžovatelky 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 v tom směru, zda stěžovatelka prováděla 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, zda lze prodej staveb a bytů podřadit pod rozsah živnostenského oprávnění stěžovatelky, které má uvedeno v živnostenském listu. Tento závěr městský soud opřel 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 nepřímě 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 stěžovatelky vyplývajícího z jejího živnostenského listu, není možno hovořit o splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně z převodu nemovitostí. Živnostenské oprávnění stěžovatelky „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., ve kterém byla pod položkou 90 zařazena „realitní činnost“, jež zahrnuje mimo jiné nákup a prodej nemovitostí, tedy klasickou realitní činnost. Jelikož žádná další živnost ze seznamu živností volných výslovně neumožňuje nákup a prodej nemovitostí, 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. Tato podmínka u stěžovatelky splněna nebyla, když předmětem jejího podnikání v době převodu vlastnického práva, který se uskutečnil dne 19. 3. 2002, realitní činnost nebyla. Pokud tedy chtěla stěžovatelka v období po 1. 1. 2001 převádět nemovitosti s tím, že bude uplatňovat nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí, měla možnost, v souladu s ustanovením čl. IV. zákona č. 174/2002 Sb. požádat písemně živnostenský úřad o nahrazení průkazu živnostenského oprávnění, jehož název předmětu podnikání neodpovídá seznamu oborů živností ohlašovacích volných průkazem podle nařízení vlády č. 140/2000 Sb.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatelka namítala nezákonnost napadeného rozsudku z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatelka zastává stanovisko, že ke dni účinnosti nařízení vlády č. 140/2000 Sb. nemohlo dojít ke změně jejího 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 jejího nároku na osvobození od daně z převodu nemovitostí. Městský soud se s tímto stanoviskem neztotožnil, ale svůj právní názor v odůvodnění rozsudku přesvědčivě neobhájil. Navíc odůvodnění obsahuje některá zřejmě nesprávná a rozporná tvrzení a řadu nejasností. První zřejmá nesprávnost spočívá v tom, že na jedné straně tvrdí, 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. Městský soud dále mimo jiné vyvozuje, že chtěla-li stěžovatelka po 1. 1. 2001 převádět nemovitosti a uplatňovat nárok na osvobození od daně z převodu nemovitostí, měla 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 č. 174/2002 Sb., tj. i v době převodu předmětné bytové jednotky, stěžovatelka tuto možnost neměla a mít nemohla, neboť v té době účinná úprava zákona č. 356/1999 Sb. tuto možnost

neobsahovala. Dále stěžovatelka poukázala 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 podle dříve platných právních předpisů zůstávají v platnosti, mohou (nemusí) být měněna za nová podle citovaného nařízení vlády, přičemž pro případ, že k jejich výměně nedojde, se na jejich obsahu nic nemění. Z výše uvedeného je podle stěžovatelky zřejmé, že městský soud se s jejími žalobními námitkami vypořádal naprosto nedostatečně a že jeho rozhodnutí je nezákonné, neboť naplňuje oba uvedené důvody pro podání kasační stížnosti. Na podporu své argumentace poukázala na rozhodnutí Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 479/2001, který v obdobném případě dospěl k opačnému závěru. Proto navrhla, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena městskému soudu 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 stěžovatelkou, že toto rozhodnutí došlo k opačnému závěru než napadený rozsudek. Z těchto důvodů není kasační stížnost důvodná.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 7 Afs 122/2005 - 70, byla kasační stížnost stěžovatelky zamítnuta.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka ústavní stížnost, na základě níž Ústavní soud nálezem ze dne 11. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 814/06, napadený rozsudek zrušil. V odůvodnění tohoto nálezu Ústavní soud uvedl, že Nejvyšší správní soud tím, že akceptoval formalistickou interpretaci podmínky pro osvobození od daně z převodu nemovitostí podle § 20 odst. 7 písm. a) zákona o daních spočívající pouze na nedostatku formálního označení živnostenského oprávnění podle nové právní úpravy a nepřihlédl k přechodným ustanovením zákona č. 356/1999 Sb., porušil zásadu legitimního očekávání stěžovatelky a ve svém důsledku porušil její právo na soudní ochranu zakotvené v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod a právo zakotvené v čl. 11 odst. 5 Listiny, aby byla daň ukládána pouze na základě zákona. Podle názoru Ústavního soudu v projednávaném případě zůstaly obecné soudy pouze na úrovni jazykového výkladu a svázány právním formalismem nepřihlížely ke smyslu a účelu zákona. K uchopení významu ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních je třeba použít i další výkladové metody; takovými metodami jsou výklad historicko-teleologický a výklad objektivně-teleologický. Ústavní soud konstatoval, že „V daňovém řízení a ani v řízení před soudy nebylo zpochybněno, že až do dne 1. 1. 2001 stěžovatelka v rámci své podnikatelské činnosti převáděla bytové jednotky a úspěšně uplatňovala osvobození od daně z převodu

nemovitostí, a to i v situaci, kdy už existovala zákonná úprava (bez prováděcí předpisů) specifikující podnikatelskou činnost jako výstavbu nebo prodej staveb a bytů, nebo jejíž předmětem činnosti je výstavba nebo prodej bytů. Nebyla ani zpochybněna oprávněnost pokračování stejného podnikání stěžovatelky i po dni 1. 1. 2001, a dále i to, že sporný převod nemovitostí byl v souvislosti s podnikáním stěžovatelky.“ Dále Ústavní soud s poukazem na přechodná ustanovení zákona č. 356/1999 Sb. uvedl, že „je zřejmé, že úmyslem zákonodárce nebylo to „aby podnikatelé k 1. 1. 2001 přerušili svoji činnost a počkali na vydání nových živnostenských oprávnění. K náhradě průkazů živnostenského oprávnění podle nové právní úpravy i k doložení dokladů prokazujících splnění zvláštních podmínek provozování živnosti podle nové právní úpravy jim byla poskytnuta přiměřená lhůta. K faktickému přerušení podnikatelské činnosti však výklad zastávaný orgány veřejné moci směřuje, neboť osvobození od daně z nemovitostí, na něž byl – podle jejich výkladu – nárok opět až po vydání nového živnostenského oprávnění, je jistě výrazným faktorem při uvažování o další realizaci podnikatelských záměrů.“ Ústavní soud rovněž uvedl, že „setrvale připomíná spjatost principu předvídatelnosti důsledků právního předpisu s principy právního státu. Zákonodárce musí při změně právní regulace zohledňovat dosavadní právní stav a změny musí provádět citlivě a jen v míře nezbytné pro dosažení cíle regulace. Trvat na takovém chování zákonodárce je nutné, neboť se tím garantuje stabilita sféry svobodného jednání. Zákony vymezují základní strukturu, v jejímž rámci se realizují svobodné aktivity. Jsou-li nejisté hranice zákonných požadavků, tj. nejsou-li respektována legitimní očekávání založená na zákonu, je nejistá i svoboda. Proto je ochrana legitimního očekávání integrální součástí vlády práva (srov. Nález Pl.ÚS 38/04, č. 409/2006, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).“ To však podle názoru Ústavního soudu „nezbavuje soudy, stejně jako i další orgány veřejné moci, povinnosti přispívat interpretací a aplikací práva k právní jistotě osob a tím k naplnění jejich legitimního očekávání. Dle čl. 95 odst. 1 Ústavy je soudce při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu. Podzákonné předpisy, jakými jsou i nařízení vlády č. 140/2000 Sb. a č. 469/2999 Sb., je soudce povinen vykládat v souladu s hierarchickou stavbou právního řádu tak, aby bylo dosaženo účelu vyjádřeného v právním předpise vyšší právní síly (zákoně) a nebylo porušeno legitimní očekávání osoby spočívající v tom, že jí bude přiznáno právo osvobození od daně zákonem zaručené. Soudy použitý výklad vedl k tomu, že aplikací vládního nařízení a nikoliv zákona došlo k dodatečnému zdanění předmětu, o kterém stěžovatelka nemohla předpokládat, že zdaněn bude.“

Nejvyšší správní soud vázán právním názorem vysloveným Ústavním soudem ve zrušujícím nálezu přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Spornou mezi správními orgány a stěžovatelkou v daném případě byla otázka naplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních, a to konkrétně splnění podmínky, zda stěžovatelka v roce 2002 provedla převod stavby v souvislosti s její podnikatelskou činností, která by pro ni ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních zakládala osvobození od daně. O naplnění ostatních podmínek citovaného ustanovení zákona nebylo sporu.

Podle ustanovení § 20 odst. 7 písm. b) zákona o daních 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.

Pro zodpovězení otázky, zda v předmětné věci stěžovatelce svědčilo osvobození od daně či nikoliv, je nutno nejdříve posoudit, zda i v roce 2002 došlo k převodu předmětných nemovitostí stěžovatelkou v souvislosti s její podnikatelskou činností výslovně v citovaném ustanovení označené jako „výstavba nebo prodej staveb a bytů“ nebo zda tato předpokládaná činnost byla předmětem činnosti stěžovatelky. To vše za situace, kdy stěžovatelka v tomto směru disponovala pouze živnostenským oprávněním „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“ a nikoli oprávněním „realitní činnost“.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti předesílá, že totožnou právní otázkou, ve sporu mezi týmiž subjekty, se již dříve zabýval i rozšířený senát tohoto soudu. V rozsudku ze dne 28. 8. 2007, č. j. 2 Afs 212/2006 - 147 (viz. www.nssoud.cz), rozšířený senát vyslovil právní názor, že ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních je nutno 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. 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 v rámci podnikatelské činnosti. Pokud jde o správními orgány vytýkanou absenci živnostenského oprávnění k „realitní činnosti“ jako samostatné živnosti volně vzniklé až na základě nařízení vlády č. 140/2000 Sb., vyslovil právní názor, vycházející přitom z principů legitimního očekávání a právní jistoty, že nelze akceptovat takový závěr, který adresátu právních norem bere určité právo garantované zákonem (§ 20 odst. 7), jen s poukazem na výklad podzákoného právního předpisu (nařízení vlády č. 140/2000 Sb.). Uvedený princip předvídatelnosti práva jako základního znaku právního státu ostatně dříve opakovaně zdůraznil i Ústavní soud (např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 31/03, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 32, str. 143 a násl.).

Nejvyšší správní soud při výkladu sporného ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních, s ohledem na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, dospěl v dané věci k závěru, že městský soud vyložil dotčené ustanovení v rozporu s právními předpisy. Ke dni 1. 1. 2001 sice došlo ke změně právních předpisů upravujících živnostenské podnikání, avšak důsledky této změny nelze promítat do oblasti práva daňového. Pro posouzení věci je totiž rozhodné, že faktická činnost stěžovatelky se k datu 1. 1. 2001 nezměnila a stěžovatelka byla stále oprávněna vykonávat činnost v rozsahu původního živnostenského oprávnění „koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej“. Stejně tak nedošlo ke změně podmínek pro osvobození podle ustanovení § 20 odst. 7 zákona o daních. V této souvislosti nelze rovněž pominout poměrně „volně formulovanou“ zákonnou úpravu, která osvobození od daně, mimo jiné zákonné podmínky, váže i na případy, kdy je převod uskutečněn „v souvislosti s podnikatelskou

činností převodce“. Nebylo proto důvodu, aby se ode dne 1. 1. 2001 změnilo postavení stěžovatelky v totožných právních vztazích. Rovněž tak nelze ze strany správních orgánů k tíži stěžovatelky přičítat jejich pochybení při aplikaci živnostenského zákona a souvisejících podzákonných předpisů. Jsou to totiž právě tyto předpisy, kterými by, pokud by to bylo záměrem zákonodárce, měly být regulovány společenské vztahy vzniklé jejich porušením, např. správní sankce. Správními orgány v této souvislosti stěžovatelce přičítané dopady v oblasti daně z převodu nemovitostí jsou proto nepřiměřené a nemají oporu v právních předpisech.

Ze všech výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací městskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je městský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

V novém rozhodnutí rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. městský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 10. dubna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu