



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Erste Leasing, a.s.**, IČ: 16325460, se sídlem Horní náměstí 264/18, Znojmo, zast. JUDr. Jiřím Feichtingerem, Ph.D., advokátem, se sídlem třída Kpt. Jaroše 1932/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2017, č. j. 49846/17/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 12. 2018, č. j. 25 Af 2/2018 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce, JUDr. Jiřího Feichtingera, Ph.D., advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Ostravě domáhal zrušení nadepsaného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 4. 2017, č. j. 1940572/17/3201-00460-804787, kterým byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 349.632 Kč. Žalobce v žalobě namítal, že správce daně nesprávně posoudil otázku splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, která byla předmětem finančního leasingu.

[2] Krajský soud shledal žalobu důvodnou a označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Konstatoval, že žalovaný při posuzování podmínek osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí aplikoval kromě § 21d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 18. 3. 2014, který je nadepsán „Obecná společná ustanovení o finančním leasingu“ i § 24 odst. 4, který se věnuje výdajům na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení výše daně z příjmů. Z textu zákona je patrné, že zákonodárce zakotvil definiční znaky pojmu finanční leasing pouze v § 21d zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 4 téhož zákona upravuje podmínky uznatelnosti úplat u finančního leasingu jako náklad (výdaj). Jakkoli § 9 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), v otázce posouzení, zdali smluvní vztah je či není finančním leasingem, odkazuje na zákon o daních z příjmů jako na celek, nelze rozšiřovat tam uvedené definiční znaky finančního leasingu o podmínky týkající se postupů specifických pro daň z příjmů.

[3] Krajský soud odmítl argumentaci žalovaného, která odkazovala na znění důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, jelikož tento zákon nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2015, a jako takový nejen, že nebyl v době vzniku daňové povinnosti relevantní ani jako výkladové vodítko, nýbrž v rozhodné době ani neexistoval, a tuto důvodovou zprávu tedy nelze použít jako podklad pro rozhodnutí v řízení před správním orgánem.

[4] Krajský soud nakonec konstatoval, že i kdyby snad minimální délka leasingu měla být adresátům předmětné normy patrná z povahy věci, jednalo by se v takovém případě jen o výklad rovnocenný s výkladem předestřeným žalobcem a ve smyslu zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*, by musel převážet výklad pro žalobce příznivější.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[6] Stěžovatel namítá, že § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů stanoví, že doba finančního leasingu u nemovitých věcí musí trvat minimálně 30 let. Vzhledem k tomu, že zákonné opatření odkazuje v § 9 odst. 2 na zákon o daních z příjmů jako celek, je nutno aplikovat všechna ustanovení vztahující se k finančnímu leasingu, tedy nejen § 21d, ale i § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve kterém byla stanovena minimální doba trvání finančního leasingu, která představuje definiční znak (podmínku) finančního leasingu.

[7] V této souvislosti stěžovatel poukazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů, konkrétně na zvláštní část, čl. I, bod 107, podle něhož byl přesunut pouze z legislativně technických důvodů do § 21d písm. d) zákona o daních z příjmů jako určující definiční znak finančního leasingu minimální doba jeho trvání, včetně způsobu, od kdy se doba finančního leasingu počítá s tím, že z hlediska věcného obsahu tohoto textu dosud umístěného v ustanovení § 24 odst. 4 zde nedochází ke změně.

pokračování

[8] V kontextu uvedeného dle názoru stěžovatele nemůže obstát závěr krajského soudu o nepoužitelnosti této části důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. Stěžovatel je přesvědčen, že využití důvodové zprávy bylo relevantní, neboť z jejího obsahu vyplývá, že pouze z legislativně technických důvodů byl do § 21d zákona o daních z příjmů novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. přesunut definiční znak finančního leasingu (minimální doba jeho trvání) s tím, že z hlediska věcného obsahu tohoto textu dosud umístěného v § 24 odst. 4 zde nedochází ke změně. Ačkoli se tedy jedná o důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., který nebyl v době vzniku daňové povinnosti žalobce účinný, stěžovatelem využitá část této důvodové zprávy ve svém důsledku rekapituluje dosavadní právní úpravu a užívanou správní praxi. Lze tedy konstatovat, že podmínka (definiční znak) minimální doby trvání finančního leasingu byla v zákoně o daních z příjmů obsažena vždy.

[9] Stěžovatel dále namítá, že v posuzovaném případě byla smlouva o finančním pronájmu uzavřena dne 8. 12. 2005. Podle čl. II bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, se u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, použije zákon o daních z příjmů ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[10] Právní režim smlouvy o finančním pronájmu se tedy řídí zákonem o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007. Smlouva o finančním pronájmu ze dne 8. 12. 2005 splňuje podmínku minimálního trvání finančního pronájmu v délce 8 let. Ze smluv uzavřených před 1. 1. 2014 mohou však být smlouvami o finančním leasingu jen smlouvy splňující všechny podmínky pro finanční leasing stanovené zákonem o daních z příjmů, včetně podmínky minimální doby jeho trvání, která je navázána od 1. 1. 2014 na odepisování v délce 30 let. Protože tedy nebyla v nyní řešeném případě splněna podmínka minimální doby trvání finančního leasingu v délce 30 let, jednoznačně nebyly splněny podmínky pro osvobození stanovené v § 9 odst. 2 zákonného opatření. Daň z nabytí nemovitých věcí tedy byla účastníku řízení stanovena zcela v souladu se zákonem.

[11] Podle stěžovatele není ani na místě aplikace zásady *in dubio mitius*, jelikož výklady, které připadají v posuzovaném případě v úvahu, nejsou rovnocenné.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 dobu trvání finančního leasingu stanoví jako podmínku uznání úplaty finančního leasingu jako výdaje. Ustanovení § 24 odst. 5 potom stanoví podmínky, za kterých lze finanční leasing uznat jako náklad, i když nejsou splněny podmínky podle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Doba trvání finančního leasingu má tedy toliko význam z hlediska daňové uznatelnosti leasingových splátek jako výdajů a s definicí finančního leasingu nemá nic společného. Definičním znakem leasingu se stala až na základě zákona č. 267/2014 Sb.

[13] Pokud stěžovatel odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., jedná se o zcela nepřipustnou a nezákonnou manipulaci, hrubě zkreslující text zákona v rozhodné době. Jak správně uvedl krajský soud, v době rozhodné pro posuzování

podmínek osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí neexistovala ani tato novela, ani důvodová zpráva a stěžovatel není oprávněn se jí zpětně řídit.

[14] Žalobce proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Žalobce kupní smlouvou ze dne 6. 3. 2014 převedl vlastnické právo k nemovitostem uvedeným v této smlouvě na společnost FUCHS OIL CORPORATION (CZ), spol. s r. o. Ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí došlo s účinky ke dni 18. 3. 2014. Dne 24. 6. 2014 podal žalobce daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém podle § 6, § 7 a § 9 zákonného opatření uplatnil osvobození tohoto převodu vlastnického práva od daně z nabytí nemovitých věcí. Přílohou daňového přiznání byla *„Smlouva o finančním pronájmu budovy, nájemní smlouva k pozemku a dohoda o budoucí koupi pozemku“* ze dne 8. 12. 2005, kterou žalobce dokládal, že k převodu vlastnického práva k nemovitostem došlo v rámci finančního leasingu.

[18] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je, zda nabytí vlastnického práva k věci bylo osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí.

[19] Podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že *[d]aňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.*

[20] Podle § 9 odst. 2 zákonného opatření ve znění účinném do 31. 10. 2016, *[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejím uživatelem podle zákona upravujícího daně z příjmů; pro účely daně z nabytí nemovitých věcí může být předmětem finančního leasingu i právo stavby.*

[21] Zákon o daních z příjmů definuje finanční leasing v § 21d odst. 1, který ve znění účinném do 31. 12. 2014 stanovil, že *[f]inančním leasingem se pro účely daní z příjmů rozumí přenechání věci s výjimkou věci, která je nehmotným majetkem, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy a) ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele věci, b) ujednáno právo uživatele na převod podle písmene a).*

[22] Na tomto místě je třeba předně konstatovat, že v posuzovaném případě nelze vycházet ze zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007, jak dovozuje

pokračování

v kasační stížnosti stěžovatel. Stěžovatel tento postup odůvodňuje odkazem na přechodné ustanovení čl. II bod 12 zákona č. 261/2007 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2008. Podle tohoto ustanovení, [u] *hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[23] Citované přechodné ustanovení stanoví, že dosavadní znění zákona se použije na finanční pronájem s následnou koupí (finanční leasing) „do doby ukončení“, tj. zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007 se použije na finanční leasing uzavřený před účinností zákona č. 261/2007 Sb. po dobu jeho trvání. Ve vztahu k finančnímu leasingu se přitom novela vztahovala k uznatelnosti úplaty (nájemného) u finančního leasingu jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a právě ve vztahu k této otázce je třeba přechodné ustanovení vykládat. Přechodné ustanovení nevypovídá ovšem nic o tom, jak se má postupovat při ukončení finančního pronájmu po uplynutí sjednané doby a převodu vlastnického práva, jakož i při stanovení daňové povinnosti vztahující se k převodu vlastnického práva.

[24] Výklad stěžovatele je nesprávný i z toho důvodu, že zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a zákonné opatření senátu č. 344/2013 Sb., kterým byl do zákona o daních z příjmů implementován § 21d, jsou vzájemně provázané předpisy přijaté v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Ustanovení § 9 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. je proto třeba interpretovat v souvislosti s § 21d zákona o daních z příjmů. Jinými slovy, pokud zákonné opatření č. 340/2013 Sb., odkazuje na zákonnou definici finančního leasingu obsaženou v zákoně o daních z příjmů, nelze vycházet ze znění zákona o daních z příjmů, které tuto definici neobsahovalo.

[25] Pro posouzení věci je tedy rozhodné znění zákona o daních z příjmů účinné v době vzniku daňové povinnosti, kterou je podle § 3 daňového řádu okamžik přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího, tedy den 18. 3. 2014.

[26] Nedůvodná je dále námitka, že v dotčeném období byla definičním znakem finančního leasingu také doba jeho trvání ve smyslu § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[27] Nejvyšší správní soud se zde předně ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatel svým výkladem překročil zásadu zákonnosti podle § 5 daňového řádu, jelikož zúžil definici finančního leasingu zakotvenou v § 21d zákona o daních z příjmů. Krajský soud rovněž správně konstatoval, že nelze vycházet z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., jelikož tento právní předpis ani důvodová zpráva v době vzniku daňové povinnosti neexistovaly.

[28] Tento závěr nemůže zvrátit ani námitka stěžovatele, že důvodová zpráva pouze potvrzuje správnost jeho výkladu zákona. Ustanovení § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů upravuje podmínku doby trvání finančního leasingu ve vztahu k uznatelnosti úplaty za finanční leasing jako výdaje při stanovení základu daní z příjmů. Výslovně se tedy vztahuje k odlišnému institutu, než je daň z nabytí nemovitých věcí. Jak také vhodné

uvedl žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, tato podmínka nepředstavuje definiční znak finančního leasingu také z toho důvodu, že § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů upravuje situace, kdy se úplata za finanční leasing uznává jako výdaj, ačkoliv podmínku doby trvání nesplňuje.

[29] Pokud by přesto mělo být k důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. (srov. Poslanecká sněmovna, volební období 2013-2017, sněmovní tisk č. 252/0, www.psp.cz) přihlíženo, Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že z důvodové zprávy lze dovozovat, že by délka trvání finančního leasingu měla být vždy jeho definičním znakem. Důvodová zpráva ke změnám § 21d odst. 1 uvádí: „*Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 1 rozšiřuje definici finančního leasingu ve smyslu ztotožnění se s ekonomickou náplní tohoto pojmu.*“ (zvýraznění doplněno soudem). Ke změnám v § 21d odst. 2 potom důvodová zpráva uvádí, že „*[n]avržená úprava ustanovení § 21d odst. 2 vymezuje, co se rozumí minimální dobou finančního leasingu, která je nově jedním z definičních znaků finančního leasingu.*“

[30] Z citovaných pasáží je tedy evidentní, že minimální doba finančního leasingu byla zavedena jako nový definiční znak finančního leasingu. To důvodová zpráva konstatuje zcela výslovně, a retrospektivní aplikace této později zavedené minimální doby trvání leasingu na posuzovaný případ správními orgány byla tedy nezákonná.

[31] Ačkoliv tedy s účinností od 1. 1. 2015 byla do § 21d zákona o daních z příjmů podmínka doby trvání mezi definiční znaky vložena, nelze existenci této podmínky dovozovat také v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, v níž nastaly okolnosti rozhodné pro vznik daňové povinnosti žalobce. Nejvyšší správní soud poukazuje v této souvislosti na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, v němž se mimo jiné uvádí: „*pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.*“ Jak bylo nicméně vyloženo výše, v posuzovaném případě nejde o situaci, kde by zjevně došlo pouze k formulačnímu vyjasnění právní úpravy.

[32] Lze poukázat též na důvodovou zprávu k § 9 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. (Senát, 9. funkční období, senátní tisk č. 185, www.senat.cz), ve které se uvádí: „*V zájmu sjednocení zdanění finančního leasingu nemovité věci ve srovnání s pořízením nemovité věci za hotové peníze či na úvěr ustanovení odstavce 2 osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím uživatelem na základě finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Jak vyplývá ze zákona o daních z příjmů, rozumí se finančním leasingem pro účely daní z příjmů přenechání věci vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na tohoto uživatele věci, nebo právo uživatele na takový převod.*“ Důvodová zpráva tedy také dobu trvání finančního leasingu jako jeho definiční znak neuvádí, neboť odkazuje pouze na definiční znaky uvedené v § 21d zákona o daních z příjmů.

[33] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že doba trvání nebyla v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 znakem finančního leasingu ve smyslu § 21d zákona o daních z příjmů a

pokračování

neměla význam pro posouzení, zda je nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která byla předmětem finančního leasingu, osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí.

[34] Pro úplnost soud dodává, že zásada *in dubio mitius* se v posuzovaném případě neuplatní, jelikož soud ve vztahu k posuzované právní otázce neshledal střet více srovnatelně přesvědčivých výkladů, který uplatnění této zásady podmiňuje.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[35] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[36] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, který úspěšný byl, vznikly náklady spojené se zastoupením advokátem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí odměna zástupce 3.100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč.

[37] Zástupce žalobce je společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a tato právnická osoba je plátcem daně z přidané hodnoty. Částka přiznaných nákladů se proto zvyšuje podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o tuto daň, tj. na 4.114 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 4. dubna 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu