



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **QANTO s.r.o.**, IČ 48172766
sídlem Na Slatince 3279/3, Záběhllice, Praha 10
zastoupena advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 9. 2019, č. j. 39950/19/5100-31461-701836,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil napadané rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne

25. 09. 2018, č. j. 1563787/18/2811-00460-607375, kterým byla žalobkyni doměřena daň z nabytí nemovitých věcí dle zákonného opatření senátu č. 340/1992 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění ke dni 31. 10. 2017 (dále jen jako „zákon o dani z nabytí nemovitostí“). Žalobkyně svou žalobu odůvodnila následujícím způsobem.

2. Žalobkyně v žalobě uvádí, že mezi ní a daňovými orgány nejsou sporné skutkové okolnosti věci, nicméně právní posouzení věci, konkrétně pak otázka právní úpravy, dle které je nutno věc posuzovat. Žalobkyně sporuje názor daňových orgánů, že na věc je nutno aplikovat právní úpravu, která je účinná v době vzniku daňové povinnosti, tedy právní úprava ke dni 31. 10. 2017. V daném případě je tedy dle daňových orgánů jednou ze zákonných podmínek pro účely posouzení oprávněnosti uplatněného osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu ustanovení § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitostí také podmínka minimální doby finančního leasingu ve smyslu § 21d odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném dne 31. 10. 2017, tj. doba 30 let. S tímto však žalobkyně nesouhlasí a odkazuje na § 24 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen jako „zákon o dani z příjmů“), účinného v době uzavření leasingové smlouvy, tj. k 17. 11. 2004, s odkazem na část první, čl. II., bod 9, přechodných ustanovení zákona č. 545/2005 Sb., zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé související zákony. Dle části první, čl. II., bodu 9 zmíněných přechodných ustanovení se u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004, pro účely ustanovení § 24 odst. 4 písm. a), § 24 odst. 4 písm. b) a § 30 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb. použije doba odpisování platná v době uzavření smlouvy. V takovém případě by zákonnou podmínkou byla minimální doba finančního leasingu 8 let a žalobkyni by nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitostí vznikl. Na podporu své argumentace žalobkyně v žalobě odkázala na obecnou judikaturu vztahující se k zásadě *in dubio mitius*, konkrétně pak na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2014, č. j. 2 Afs 4/2014-84, dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 1/2010-59, a závěrem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, spížní. IV. ÚS 666/02. Žalobkyně v žalobě navrhla, aby krajský soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pro případ úspěchu ve věci uplatnila žalobkyně nárok na náhradu nákladů řízení.
3. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, setrval na svém právním názoru a navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:
5. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto

bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

6. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
7. Nyní již k samotnému přezkumu.
8. Žalobkyně na základě kupní smlouvy ze dne 31. 10. 2017 zakoupila od společnosti TESTA INVEST s.r.o., IČ: 260 10 755, nemovité věci v kupní ceně 10.615.936,- Kč, které byly před tím předmětem **leasingové** smlouvy mezi žalobkyní a zmíněnou společností TESTA INVEST. Tato leasingová smlouva byla ujednána na dobu 240 měsíců, tj. 20 let. Vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí byl proveden dne 12. 12. 2017 s právními účinky ke dni 31. 10. 2017. Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podala žalobkyně dne 29. 3. 2018. Žalobkyně použila formulář zkráceného daňového přiznání určený pro nabytí vlastnictví k nemovité věci osvobozené od daně podle § 6, § 7, § 8 a § 9 zákona o dani z nabytí nemovitostí, s tím, že uplatnila nárok na osvobození podle § 9 odst.

2 zákona o dani z nabytí nemovitostí. K daňovému přiznání doložila kupní smlouvu, znalecký posudek č. 6166-001-2018 vypracovaný znalcem Vladimírem Karlíkem ze dne 4. 1. 2018, v němž byly převáděné nemovité věci oceněny na částku ve výši 20 216 250 Kč, vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, leasingovou smlouvu č. 17112004/LS ze dne 17. 11. 2004, (dále jen „leasingová smlouva“), splátkový kalendář ze dne 17. 11. 2004 k leasingové smlouvě na leasingové zálohy a splátkový kalendář na leasingové splátky k leasingové smlouvě, dodatek č. 1 k leasingové smlouvě ze dne 3. 12. 2004, splátkový kalendář k dodatku č. 1, dodatek č. 2 k leasingové smlouvě ze dne 3. 12. 2004, dodatek č. 2/ZLN ze dne 21. 9. 2005 k leasingové smlouvě, dodatek č. 3/ZLN ze dne 1. 1. 2014 k leasingové smlouvě, dodatek č. 4/ZLN ze dne 2. 9. 2014 k leasingové smlouvě a splátkový kalendář ze dne 2. 9. 2014 k leasingové smlouvě. Dne 8. 6. 2018 vyzval správce daně žalobkyni k odstranění pochybností o správnosti podaného daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Dne 7. 8. 2018 zaslal správce daně žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, ve kterém popsal dosavadní průběh daňového řízení a shrnul, proč nelze nabytí nemovitých věcí osvobodit podle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitostí. S tímto výsledkem však žalobkyně nesouhlasila a dne 15. 10. 2018 podala odvolání, ve kterém uvedla v jádru totožné námitky, které uvádí v žalobě. Žalovaný se však s právním názorem žalobkyně obsaženým v odvolání neztotožnil a odvolání žalovaným rozhodnutím zamítl.

9. Po právní stránce krajský soud uvažil o žalobě následujícím způsobem.

10. Dle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen jako „daňový řád“), vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.
11. Dle § 1 odst. 1 zákona o dani z nabytí nemovitostí poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.
12. Podle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitostí (ve znění ke dni 31. 10. 2017) od 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.
13. Dle § 21d odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (ve znění ke dni 31. 10. 2017) se finančním leasingem pro účely daní z příjmů rozumí přenechání hmotného majetku, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy 1) ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník předmětu finančního leasingu vlastnické právo k němu za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele předmětu finančního leasingu, nebo 2) ujednáno právo uživatele na převod podle bodu 1).
14. Dle § 21 odst. 2 zákona o daních z příjmů (ve znění ke dni 31. 10. 2017) je minimální dobou finančního leasingu minimální doba odpisování hmotného majetku uvedená v § 30 odst. 1 nebo doba odpisování podle § 30a nebo 30b v okamžiku uzavření smlouvy. U hmotného majetku zařazeného v odpisové skupině 2 až 6 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu se tato doba zkracuje o 6 měsíců.
15. Pro právní posouzení projednávané věci je též stěžejní, že zdejší soud již o věci jednou rozhodnul, a to rozhodnutím ze dne 10. 3. 2020, č.j. 52 Af 61/2020 – 41, kterým žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Proti tomuto

rozhodnutí podal žalovaný kasační stížnost, která byla důvodná. Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím ze dne 8. 10. 2021, č.j. 52 Afs 99/2020 – 28, zrušil rozhodnutí zdejšího soudu a věc vrátil k dalšímu řízení. V tomto svém zrušujícím rozsudku vyslovil Nejvyšší správní soud závazný právní názor, dle kterého:

[35] Žalobkyni v nyní projednávané věci daňová povinnost vznikla v roce 2017, tedy v době, kdy již byla minimální délka trvání leasingu v zákoně jednoznačně výslovně stanovena. Pro posouzení věci je tak 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 31. 10. 2017 (srov. bod 25 rozsudku sp. zn. 4 Afs 8/2019).

[36] Legální definici finančního leasingu obsaženou v § 21d zákona o daních z příjmů účinném v době vzniku daňové povinnosti nelze zpětně definovat odlišnými podmínkami navázanými na znění jakéhokoli ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném v minulosti. Taková vůle by totiž musela být výslovně projevována prostřednictvím přechodného ustanovení. Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí neobsahuje žádná přechodná ustanovení, která by bylo možno ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí aplikovat (například: za finanční leasing se považuje každá smlouva o finančním nájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, která dle účinného znění v rozhodné době splňovala podmínky dle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Ostatně ani novela zákona o daních z příjmů provedená zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. neobsahuje žádná přechodná ustanovení, z nichž by bylo možno dovodit jakoukoli vazbu na daň z nabytí nemovitých věcí.

[37] Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí z titulu ukončení smlouvy o finančním leasingu zavedl poprvé až zákon o dani z nabytí nemovitých věcí a nelze toto osvobození (a splnění podmínek doby trvání finančního leasingu) dovozovat zpětně ani per přechodná ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů týkajících se uplatnění daňových výdajů z titulu splátek nájemného za finanční leasing; jak uvedl Nejvyšší správní soud již ve výše citovaném rozsudku, tato se vztahují k otázce uplatnění daňových výdajů.

[38] Nejvyšší správní konstatuje, že splnění podmínek osvobození podle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je nutné posuzovat vždy k okamžiku vzniku daňové povinnosti, resp. naplnění předmětu daně. Aby byla určitá transakce osvobozena od daně z nabytí nemovitých věcí, musí se jednat o finanční leasing podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném v okamžiku nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu. Uvedené znamená, že nezáleží na tom, kdy byla smlouva o finančním leasingu uzavřena, ale zda splňuje podmínky finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném v okamžiku realizace transakce (nabytí vlastnického práva k věci, která je předmětem finančního leasingu).

16. Krajský soud aplikoval na zjištěný skutkový stav, který ani není mezi stranami sporný, výše citovanou právní úpravu, ve světle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, přičemž dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Žalobkyně uzavřela dne 17. 11. 2004 leasingovou smlouvu se společností TESTA INVEST na předmětné nemovitosti s trváním smlouvy 20 let. Ještě před uplynutím doby trvání leasingové smlouvy nabyla žalobkyně od společnosti TESTA INVEST předmětné nemovitosti na základě kupní smlouvy dne 31. 10. 2017. Tímto dnem tak žalobkyni vznikla dle § 3 daňového řádu ve spojení s § 1 zákona o dani z nabytí nemovitostí daňová povinnost k dani z nabytí nemovitosti. Žalobkyně v souvislosti se vznikem její daňové

povinnosti podala zkrácené daňové přiznání, ve kterém uplatnila nárok na osvobození od daně dle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitostí. Správce daně, stejně jako žalovaný, však nárok na osvobození žalobkyně od daně neuznal a daň žalobkyni vyměřil. Na tomto postupu však neshledal krajský soud nic nezákonného.

18. Dle § 9 odst. 2 zákona o dani z nebytí nemovitostí je od daně z nabytí nemovitých věcí 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. Důležitým pro další právní hodnocení je ta skutečnost, že na zde projednávanou věc je nutné aplikovat právní úpravu zákona o dani z příjmů ve znění účinném v době vzniku daňové povinnosti, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 8. 10. 2021, č. j. 52 Afs 99/2020 – 28, tudíž bylo povinností daňových orgánů posoudit leasingovou smlouvu dle zákona o dani z příjmů ve znění účinném v době vzniku daňové povinnosti.
19. V době vzniku daňové povinnosti žalobkyně již byl do zákona o dani z příjmů vložen § 21d, který ve svém odst. 1 obecně definuje leasingovou smlouvu, přičemž daňové orgány a ani krajský soud nespoujají naplnění těchto definičních znaků zde projednávané leasingové smlouvy. Nicméně v době vzniku daňové povinnosti byl do ust. § 21d zákona o dani z příjmů vložen též odst. 2, ve kterém se stanovuje minimální doba finančního leasingu s odkazem na § 30 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Předmětem leasingové smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností TESTA INVEST byl dle leasingové smlouvy ze dne 17. 11. 2004 průmyslový objekt stavebně určený jako velkoprodejna smíšeného zboží, přičemž podrobnější specifikace jsou obsaženy v příloze č. 1 k této smlouvě. Tento předmět byl dále v kupní ceně již specifikován jako budova občanské vybavenosti, dále jedna stavební a 2 pozemkové parcely. Předmět leasingové smlouvy tak spadá dle přílohy č. 1 k zákonu o dani z příjmů do odpisové skupiny 5, u které činí ke dni vzniku daňové povinnosti dle § 30 odst. 1 zákona o dani z příjmů minimální doba odpisu 30 let. Leasingová smlouva však trvala do 31. 10. 2017, kdy k předmětu leasingové smlouvy nabyla žalobkyně vlastnické právo. Reálně tak leasing trval necelých 13 let, tudíž nemohlo dojít ke splnění podmínky minimální doby trvání leasingové smlouvy dle § 21d odst. 2 zákona o dani z příjmů.
20. Na základě všeho výše uvedeného tak dospěl krajský soud shodně s daňovými orgány k závěru, že žalobkyně neměla nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitostí dle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitostí, jelikož leasingová smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností TESTA INVEST nesplňuje podmínku minimální doby trvání dle § 21d odst. 2 zákona o dani z příjmů. Žalobní argumentace žalobce tak nebyla důvodná.
21. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
22. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšné žalované náklady dle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního

soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz

Pardubice 2. listopadu 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu