

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **QANTO s. r. o.**, se sídlem Na Slatince 3279/3, Záběhlice, Praha 10, zast. JUDr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Tyršova 231, 570 01 Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 2. 11. 2021, č. j. 52 Af 61/2019-69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč. Tato částka bude vyplacena k rukám advokáta JUDr. Michala Nováka z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 (třiceti) dnů od právní moci tohoto usnesení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 39950/19/5100-31461-701836 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“); tímto rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25. 9. 2018, č. j. 1563787/18/2811-00460-607375, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z nabytí nemovitých věcí, a to z důvodu nesplnění podmínek pro přiznání daňového osvobození dle § 9 odst. 2 zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném ke dni 31. 10. 2017 (dále jen „zákon o dani z nabytí nemovitých věcí“).

[2] Stěžovatelka na základě kupní smlouvy ze dne 31. 10. 2017 zakoupila od společnosti TESTA INVEST s. r. o., nemovité věci v kupní ceně 10 615 936 Kč, které byly před tím předmětem leasingové smlouvy uzavřené dne 17. 11. 2004; 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.

[3] Dne 29. 3. 2018 podala stěžovatelka daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž uplatnila nárok na osvobození podle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Finanční úřad pro Pardubický kraj a potažmo žalovaný dospěli k závěru, že pro účely posouzení oprávněnosti uplatněného osvobození od daně ve smyslu § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí nebyla splněna podmínka minimální doby trvání finančního leasingu ve smyslu § 21d odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 10. 2017 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. doba 30 let, pročež stěžovatelce nebylo osvobození od daně přiznáno a byla jí doměřena daň.

[4] Stěžovatelka v žalobě především namítala nesprávnou aplikaci právní úpravy rozhodné pro posouzení naplnění definičních znaků finančního leasingu; odkázala na relevantní právní úpravu v zákoně o daních z příjmů a upozornila především na přechodná ustanovení jednotlivých novel, která správní orgány nezohlednily; upozornila na § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů účinný v době uzavření leasingové smlouvy, tj. k 17. 11. 2004, dále na část první čl. II. bod 9, přechodných ustanovení zákona č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů; dle části první, čl. II., bodu 9 přechodných ustanovení: *„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, se 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 stěžovatelce by nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitostí vznikl. Pokud správní orgány postupovaly dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti, tj. k 31. 10. 2017, přičemž dospěly k závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínku minimální doby 30 let trvání leasingu, postupovaly nezákonně.

[5] **Krajský soud** žalobu stěžovatelky jako nedůvodnou zamítl. Ve vztahu k meritu věci jímž byl spor o to, zda se na daný případ měla aplikovat právní úprava účinná ke dni uzavření leasingové smlouvy (17. 11. 2004), nebo právní úprava účinná ke dni vzniku daňové povinnosti (31. 10. 2017), krajský soud zopakoval závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 8. 10. 2021, č. j. 5 Afs 99/2020-28, jimiž byl v důsledku zrušení jeho předchozího rozhodnutí ze dne 10. 3. 2020, č. j. 52 Af 61/2019-41, vázán. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že v dané věci je nutné aplikovat právní úpravu zákona o daních z příjmů ve znění účinném v době vzniku daňové povinnosti, tj. 31. 10. 2017; v té době stanovil § 21d odst. 2 tohoto zákona jako součást definice finančního leasingu podmínku minimální doby trvání tohoto smluvního vztahu. Předmětem leasingové a následně kupní smlouvy byla budova občanské vybavenosti, dále jedna stavební parcela a dvě pozemkové parcely; tyto nemovité věci spadají do odpisové skupiny 5. Krajský soud ve shodě se závazným názorem kasačního soudu uvedl, že pro posouzení vzniku daňové povinnosti je rozhodná právní úprava k tomuto datu; v daném případě ke dni vzniku

pokračování

daňové povinnosti dle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů byla stanovena minimální doba odpisu 30 let. Leasingová smlouva však trvala toliko necelých 13 let, čili podmínka minimální doby trvání leasingové smlouvy ve smyslu § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů nemohla být splněna. Stěžovatelka tedy neměla nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitostí dle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí.

[6] V **kasační stížnosti** stěžovatelka znovu uvádí, že jádrem sporu mezi ní a žalovaným je to, zda se na danou věc aplikuje právní úprava účinná v době vzniku daňové povinnosti, nebo právní úprava účinná v době uzavření leasingové smlouvy a zda je tedy splněna podmínka doby trvání nájmu nemovité věci k naplnění definičních znaků leasingové smlouvy. V rámci kasační argumentace odkazuje na relevantní právní úpravu v zákoně o daních z příjmů a poukazuje na přechodná ustanovení jednotlivých novel. Stěžovatelka rovněž upozorňuje na zákon č. 267/2014 Sb., který novelizoval zákon o daních z příjmů; tato novela zavedla minimální dobu odpisu 30 let. V této souvislosti zmiňuje čl. II. bod 23. v přechodných ustanoveních zákona č. 267/2014 Sb., podle něhož *„[u]stanovení o finančním leasingu zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na smlouvy o finančním leasingu, u kterých byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Stěžovatelka rovněž odkazuje na důvodovou zprávu k citovanému ustanovení. Jde-li o minimální dobu trvání finančního leasingu v délce 30 let, ta byla zavedena do zákona o daních z příjmů novelou č. 261/2007 Sb.; na tomto místě stěžovatelka poukazuje na čl. II bod 12 této novely, podle níž se na smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne jejího nabytí má aplikovat zákon o daních z příjmů účinný do dne nabytí účinnosti této novely. Podle předchozí právní úpravy byla minimální doba nájmu stanovena na 8 let.

[7] Stěžovatelka dále konstatuje, že doba uvedená v § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů byla zakotvena jako podmínka uznatelnosti úplaty u finančního leasingu jako výdaje, který lze odpisovat dle zákona o daních z příjmů, nikoliv jako znak finančního leasingu. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, sp. zn. 4 Afs 8/2019, dle něhož v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 nebyla doba trvání znakem finančního leasingu ve smyslu § 21d zákona o daních z příjmů, a tedy neměla význam pro posouzení, zda je nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která byla předmětem finančního leasingu, osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí. Tímto způsobem stěžovatelka dochází k závěru, že na danou věc dopadá právní úprava účinná v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, kdy nebyla stanovena žádná minimální doba trvání finančního leasingu, a tedy osvobození od daně mohlo být v projednávaném případě uplatněno.

[8] Současně stěžovatelka znovu opakuje své úvahy o aplikaci právní úpravy účinné v době uzavření leasingové smlouvy a s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu o dani z nabytí nemovitých věcí poukazuje na význam zavedení institutu osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí ve vztahu k nemovitostem, jež jsou předmětem finančního leasingu. Dále stěžovatelka odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající požadavků kladených na kvalitu a určitost právních předpisů.

[9] Na závěr stěžovatelka žádá Nejvyšší správní soud, aby přehodnotil své závěry obsažené v rozsudku č. j. 5 Afs 99/2020-28, a aby v dané věci zohlednil přechodná ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů v kontextu dotčených důvodových zpráv a relevantní judikatury. Zásadní otázku tvoří posouzení toho, zda má být na věc aplikována právní úprava zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, eventuálně aby rovněž zrušil rozhodnutí žalovaného.

[10] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvedl, že kasační stížnost neobsahuje námitky, které by dosud nebyly Nejvyšším správním soudem posouzeny, a proto je ve světle judikatury tohoto soudu nepřipustná. Stěžovatelka brojí toliko proti závěrům, jež vyslovil kasační soud v rozsudku č. j. 5 Afs 99/2020-28; přitom netvrdí jakoukoliv změnu skutkových zjištění či právních poměrů, ani podstatou změnu judikatury, kterou by byl v posuzované věci Nejvyšší správní soud povinen respektovat a která by ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2021, č. j. 1 Afs 350/2020-36 mohla prolomit vázanost soudu jeho dříve vysloveným názorem v téže věci. Stěžovatelka rovněž nenamítá, že by se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a odmítl ji.

[11] **Nejvyšší správní soud** dospěl k závěru, že kasační stížnost není přípustná.

[12] Dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. platí, že kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, „*jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Toto omezení přípustnosti kasační stížnosti je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci revidoval. Tím je zaručen i požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí. Jak vyslovil i Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 136/05 ze dne 8. 6. 2005 (N 119/37 SbNU 519), toto ustanovení zajišťuje, „*aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (...).*“ Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56 shrnul „*že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k právní otázce již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzené.*“ Z uvedeného vyplývá, že zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak neměnných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu.

[13] Nepřipustnost kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. má však své výjimky. Jedna z nich je popsána přímo v komentovaném ustanovení; kasační stížnost není nepřipustná, pokud je namítáno, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Judikatura však dovodila další výjimky, kdy je dané

pokračování

pravidlo prolomeno. Jedná se například o situace, kdy krajský soud doplní řízení postupem dle § 77 s. ř. s. a v důsledku toho se změnilo závěry o skutkovém stavu natolik, že by to vedlo k jinému právnímu posouzení; dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen akceptovat v novém rozhodnutí - např. by v rozhodné právní otázce jinak uvažil Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU nebo rozšířený senát Nejvyššího správního soudu; to však za situace, že by se tak stalo v mezidobí mezi opakovaným rozhodováním Nejvyššího správního soudu v téže věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009-101; usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56). Opakovaná kasační stížnost bude rovněž přípustná, pokud se Nejvyšší správní soud v prvním rozhodnutí nemohl vyjádřit k meritu věci (viz již citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 136/05); taková situace může nastat v případě, že důvodem zrušení rozhodnutí soudu prvního stupně byla nepřezkoumatelnost či zmatečnost rozhodnutí, anebo nezákonnost odmítnutí žaloby či zastavení řízení.

[14] Jak bylo výše naznačeno, Nejvyšší správní soud se danou věcí již zabýval v rozsudku č. j. 5 Afs 99/2020-28. V tomto „prvním kole“ Nejvyšší správní soud zrušil ke kasační stížnosti žalovaného rozhodnutí krajského soudu ze dne 10. 3. 2020, č. j. 52 Af 61/2019-41, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného; krajský soud dospěl k závěru, že při posuzování zákonných náležitostí finančního leasingu byly daňové orgány povinny vycházet z právní úpravy účinné v době uzavření leasingové smlouvy, jelikož i přes četnou novelizaci zákona o daních z příjmů přechodná ustanovení stran posuzování náležitostí finančního leasingu odkazují na právní úpravu účinnou před nabytím účinnosti souvisejících dílčích novel. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 5 Afs 99/2020 označil závěry krajského soudu za nesprávné; spornou otázku ohledně aplikace právní úpravy posoudil tak, 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.“* Své závěry dále odůvodnil především tím, že *„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.“* Nejvyšší správní soud upozornil na to, že definice podle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, účinná ke dni 17. 11. 2004, stanovila podmínky pro finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku pro účely nájemného jako daňově uznatelného výdaje (nákladu). Naproti tomu tehdy platný a účinný zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí žádné osvobození od daně z převodu nemovitostí, respektive nemovitých věcí z titulu finančního leasingu či na základě obdobného smluvního ujednání vůbec neupravoval; žalobkyně tedy v době uzavření leasingové smlouvy v roce 2004 nemohla legitimně očekávat, že v případě jejího ukončení a následného odkoupení nemovitosti bude její příjem od majetkové daně osvobozen.

[15] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem beze zbytku převzal a zcela v souladu s ním rozhodl. Stěžovatelka však ve své kasační stížnosti požaduje, aby nyní Nejvyšší správní soud své závěry vyřčené

v předchozím zrušujícím rozsudku přehodnotil, respektive uvedené námitky znovu posoudil. Jak bylo výše vysvětleno, z důvodu závaznosti vlastního rozhodnutí není Nejvyšší správní soud oprávněn svůj původně vyjádřený názor revidovat. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. je třeba rozumět ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jehož bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se tento soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jeho rámec v mezích § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56). V řízení zároveň nedošlo ke skutečnostem, které by mohly vázanost kasačního soudu vysloveným právním názorem prolomit (viz výše). Nejvyšší správní soud se proto nyní nemůže uvedenými otázkami znovu zabývat a případně dospět k jiným závěrům. Kasační námitky je proto nutno považovat za nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a jako takové je musí soud odmítnout.

[16] Nadto Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v předchozím rozsudku vyslovil k nastoleným otázkám jasné stanovisko a své závěry podrobně odůvodnil, a to se znalostí kompletní spisové dokumentace, a tedy i žalobních námitek. V této souvislosti je nutné též upozornit na to, že na nepřijatelnost opakované kasační stížnosti nemá vliv to, že byla podána žalobkyní, tedy jinou osobou, než v prvním případě. Ustanovení 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. totiž nerozlišuje, která osoba rozhodnutí soudu prvního stupně napadla. Podstatné je, zda v předcházejícím řízení o kasační stížnosti byla rozřešena otázka, jež tvoří meritum věci (resp. předmět kasačních námitek). V nyní souzené věci byla předmětem sporu otázka, jaké znění zákona o daních z příjmů stran definičních znaků finančního leasingu bylo v rozhodné době třeba aplikovat pro účely posouzení nároku stěžovatelky na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Odpověď byla Nejvyšším správním soudem poskytnuta v rozsudku sp. zn. 5 Afs 99/2020, přičemž na tam přijatém závěru nemůže nic změnit ani pozměněná právní argumentace stěžovatelky, kterou v kasační stížnosti oproti žalobě uplatnila. Právní otázka totiž zůstala stejná, tudíž i odpověď na ni musí zůstat neměnná.

[17] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl dle § 104 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

[19] Jelikož byla kasační stížnost odmítnuta, rozhodl Nejvyšší správní soud zároveň o vrácení zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč žalobkyni (stěžovatelce) dle § 10 odst. 3 *in fine* zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, a jeho vyplacení k rukám zástupce stěžovatelky ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení (§ 10a odst. 1 téhož zákona).

Poučení:

Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 7. listopadu 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu