



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Rezidence Hostivařské zahrady, s. r. o.**, se sídlem Bělocerkevská 1295/16, Praha 10, zastoupená JUDr. Martinem Janákem, advokátem se sídlem Sedláčkova 212/11, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2021, čj. 45057/21/5100-31461-711333, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023, čj. 17 Af 5/2022-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 22. 2. 2018 byla na žalobkyni jako postupníka smluvně postoupena práva a povinnosti z Leasingové smlouvy č. 069 z 13. 8. 2007 ve znění pozdějších dodatků (dále „leasingová smlouva č. 069“). Předmětem této smlouvy (leasingu) byly pozemky v katastrálním území Hostivař, parc. č. 212 a 213 zapsané na listu vlastnictví č. 4240, jejichž kupní cena byla 12 734 650 Kč. Ve stejný den, kdy došlo k postoupení, byla leasingová smlouva č. 069 dohodou smluvních stran ukončena, a zároveň na základě kupní smlouvy žalobkyně jako příjemce leasingu uvedené pozemky od poskytovatele leasingu koupila.

[2] Vklad vlastnického práva žalobkyně k pozemkům do katastru nemovitostí byl proveden 20. 3. 2018 s právními účinky k 26. 2. 2018. Tímto okamžikem (převodu vlastnického práva) vznikla stěžovatelce daňová povinnost k dani z nabytí nemovitých věcí.

[3] Dne 11. 7. 2018 podala žalobkyně u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž uplatnila nárok na osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále „zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí“).

[4] Správce daně platebním výměrem z 3. 5. 2021, čj. 3312511/21/2010-70462-110893, žalobkyni vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 509 388 Kč. Vyšel z toho, že splnění podmínek osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je nutné posuzovat vždy k okamžiku vzniku daňové povinnosti, resp. naplnění předmětu daně. Aby tak bylo nabytí nemovitých věcí osvobozeno od daně, musí se jednat o finanční leasing podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v okamžiku nabytí vlastnického práva k nemovité věci, jež byla předmětem finančního leasingu, zde k 26. 2. 2018. Nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí žalobkyni neuznal, neboť pozemky nemohly být předmětem finančního leasingu, jelikož se neodpisují.

[5] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr potvrdil. Potvrdil závěr správce daně, že pozemky nemohly být předmětem finančního leasingu. Navíc doplnil, že v nyní projednávaném případě nebyla splněna ani další podmínka spočívající v minimální době (délce trvání) finančního leasingu ve smyslu § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[6] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze výše uvedeným rozsudkem zamítl.

[7] Městský soud předně neshledal důvodnou námitku prekluze. Ta měla podle žalobkyně nastat proto, že správce daně si nesprávně vyložil omezenou plnou moc, jíž žalobkyně zmocnila daňového poradce Ing. Jaroslava Mikeše pouze pro daňového řízení ve věci výzvy podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový poradce nebyl zmocněn k převzetí platebního výměru, který měl proto správce daně doručit přímo v tu dobu již nezastoupené žalobkyni. Jelikož žalobkyně ve lhůtě pro stanovení daně žádné (pravomocné) rozhodnutí o vyměření daně neobdržela, došlo jejím marným uplynutím k prekluzi práva v důsledku toho, že správce daně nedoručil platební výběr. Městský soud ovšem dospěl k závěru, že pokud žalobkyně zmocnila daňového poradce mimo jiné též k „*zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy*“, je nutno plnou moc vztáhnout na celé nalézací daňové řízení ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Ostatně, daňový poradce na úkony správce daně reagoval, včetně např. podání odvolání proti platebnímu výměru. Jelikož byl platební výměr daňovému poradci jako zmocněnci žalobkyně doručen 5. 5. 2021, tedy ve lhůtě pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Městský soud dále nepřisvědčil žalobní argumentaci, že správce daně není oprávněn vyložit si obsah plné moci, neboť to může činit pouze žalobkyně jako zmocnitelka. Zároveň uvedl, že nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy podle § 28 odst. 2 daňového řádu, neboť daňové orgány neměly žádné pochyby o rozsahu zmocnění.

pokračování

[8] Výzva k odstranění pochybností z 18. 12. 2020, čj. 8977364/20/2010-70462-110893 (dále výzva k odstranění pochybností“), podle městského soudu není nicotná ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Neshledal její zjevnou vnitřní rozpornost, neboť z ní jednoznačně vyplývá, že správce daně po žalobkyni požadoval doložení splnění podmínek osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Nedostatečné odůvodnění (neurčitost) výzvy k odstranění pochybností totiž nezpůsobuje její zjevnou vnitřní rozpornost a tedy nicotnost. Městský soud rovněž odmítl argumentaci žalobkyně, že dosud nebylo rozhodnuto o námitce nicotnosti výzvy k odstranění pochybností, již uplatnila ještě před vydáním platebního výměru. Soud odkázal na vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti z 15. 12. 2021, čj. 47702/21/5100-41452-706445, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, a dále na bod 60 napadeného rozhodnutí žalovaného.

[9] Městský soud však dospěl k závěru, že výzva k odstranění pochybností trpí vadou nedostatečného odůvodnění. Přesto byla způsobilá vyvolat zamýšlené právní následky spočívající v postupu vedoucímu k odstranění pochybností správce daně ve smyslu § 89 daňového řádu. Uvedené pochybení zhojil žalovaný v rámci odvolacího řízení tím, že 20. 10. 2021, pod čj. 39706/21/5100-31461-71133, žalobkyni (znovu) vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (dále „výzva žalovaného“). Proti obsahu této výzvy žalobkyně v žalobě nevznesla žádné námitky. Městský soud uzavřel, že žalobkyně nemohla být postupem daňových orgánů zkrácena na svých právech.

[10] Ohledně námitky, že správce daně měl vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, městský soud odkázal na bod 61 napadeného rozhodnutí. Tam žalovaný v reakci na totožnou odvolací námitku vysvětlil, že dodatečné daňové přiznání lze podat, až je-li daň pravomocně stanovena, což se v projednávaném případě nestalo. Proti uvedenému závěru žalobkyně v žalobě podrobněji neargumentovala a pouze zopakovala odvolací argumentaci. Jelikož se městský soud s odůvodněním žalovaného ztotožnil, toliko na ně odkázal.

[11] Důvodná není podle městského soudu ani námitka, že žalobkyně splnila podmínky pro uznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Městský soud vyšel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze 4. 4. 2019, čj. 4 Afs 8/2019-41, a především z 8. 10. 2021, čj. 5 Afs 99/2020-28, č. 4261/2021 Sb. NSS), od níž neměl možnost ani důvody se odchýlit. Ve druhém rozsudku Nejvyšší správní soud uzavřel, že pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je rozhodné znění zákona o daních z příjmů účinné v okamžiku vzniku daňové povinnosti, tedy nabytí vlastnického práva k věci, která byla předmětem finančního leasingu. A proto nelze splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí (minimální doba trvání finančního leasingu) dovozovat zpětně přes přechodná ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů. K přechodu vlastnického práva v nyní projednávané věci došlo 26. 2. 2018 (bod [2] výše). V tomto okamžiku již byl do zákona o daních z příjmů vložen § 21d, který ve svém odst. 1 obecně definuje leasingovou smlouvu a v odst. 2 vymezuje, co rozumí minimální dobou finančního leasingu, respektive tuto dobu spojuje s odpisy. Protože předmětem převodu v nyní projednávané věci byly pozemky, které odpisům nepodléhají, a tedy nemohou být předmětem finančního leasingu podle § 21d zákona o daních z příjmů, nelze na ně uplatnit

§ 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Daňové orgány tak nepochybily, pokud žalobkyni neuznaly osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle posledně uvedeného ustanovení.

[12] Ohledně námitky, že zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí bylo zrušeno před vydáním platebního výměru, městský soud odkázal na přechodné ustanovení čl. II bodu 1 zákona č. 386/2020 Sb., kterým se zrušuje zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy. Podle tohoto přechodného ustanovení *pokud lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 31. březnem 2020, použije se pro daňové povinnosti u daně z nabytí nemovitých věcí vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. K prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle daňového řádu se nepřihlíží.*

II. Obsah kasační stížnosti

[13] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] V kasační stížnosti doslova zopakovala celou svou žalobní argumentaci týkající se namítané prekluze práva stanovit daň, již odvozovala z toho, že si správce daně nesprávně vyložil omezenou plnou moc udělenou daňovému poradci (bodům 2.2 až 2.10 kasační stížnosti odpovídají body 3.1 až 3.14 žaloby). Nad rámec žaloby pouze doplnila, že 10. 11. 2021, tj. ještě před vydáním rozhodnutí žalovaného (16. 12. 2021), podala námitku prekluze, kterou žalovaný zamítl. Stejně tak zcela zopakovala žalobní námitku spočívající v nicotnosti výzvy k odstranění pochybností a v důsledku toho i nicotností následných úkonů správce daně (bodům 2.11 až 2.14 kasační stížnosti odpovídají body 4.1 až 4.4 žaloby). V kasační stížnosti jen vypustila tvrzení, že o její námitce nicotnosti uplatněné v daňovém řízení nebylo dosud rozhodnuto. Bylo by tak nadbytečné zde argumentaci k těmto dvěma námitkách znovu reprodukovat a lze ve stručnosti odkázat na body [7] a [8] výše a podrobněji na body 2 až 4 a 5 napadeného rozsudku.

[15] Pokud jde o kasační námitku mířící do nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností, i zde stěžovatelka doslova zopakovala svoji žalobní argumentaci (bodům 2.15 až 2.17 kasační stížnosti odpovídají body 5.1 až 5.5 žaloby). Včetně námitky, že správce daně měl zákonnou povinnost postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vydat výzvu k podání dodatečného přiznání (body [9] a [10] výše a body 7 a 8 napadeného rozsudku). Nad rámec žaloby pouze přidala shrnující námitky, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností neformuloval konkrétní pochybnosti, jež měla stěžovatelka vysvětlit či vyvrátit, ani konkrétní důvody pro vydání této výzvy. Rovněž doplnila, že správce daně měl postupovat podle metodických materiálů k postupu k odstranění pochybností. Konkrétně do 11. 3. 2021 podle Metodické pomůcky k postupu k odstranění pochybností čj. 65447/14/7100-40124-011654, a od 12. 3. 2021 podle Metodického pokynu k postupu k odstranění pochybností čj. 17367/21/7700-10124-011654, jejichž části o požadavcích jasnosti, srozumitelnosti a konkrétnosti výzvy odcitovala. Jelikož tyto náležitosti výzva k odstranění

pokračování

pochybností nesplňovala, byla nezákonná, a proto byl nezákonný i následně vydaný platební výměr. V důsledku toho došlo k prekluzi práva stanovit daň.

[16] Nově stěžovatelka namítla nezákonnost výzvy žalovaného, jíž zhojil vady výzvy k odstranění pochybností vydané správcem daně. Výzva žalovaného byla podle stěžovatelky nezákonná, vydána v rozporu s § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť žalovaný již měl všechny potřebné informace ke stanovení daně. Údaje o pozemcích, jakož i o tom, zda mohou být předmětem finančního leasingu, zda jsou splněny podmínky minimální doby odpisování, a tedy zda vznikl nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, totiž byly součástí správního spisu správce daně. Stěžovatelka vše potřebné doložila již správci daně. Žalovaný tak výzvu vydal toliko formálně, za účelem zachování lhůty pro stanovení daně. Již před jejím vydáním proto došlo k prekluzi práva daň stanovit. K tomu odkázala rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu a komentářovou literaturu k daňovému řádu.

[17] Stěžejní námitka, stejně jako předtím v žalobě, spočívá v tvrzení stěžovatelky, že splnila podmínky pro uznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. I zde stěžovatelka v podstatě doslova zopakovala významnou část své žalobní argumentace (bod [11] výše a body 9 až 18 napadeného rozsudku).

[18] Oproti žalobě v kasační stížnosti již neuváděla nestandardnosti právní úpravy v podobě zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí a argumentaci důvodovou zprávou k tomuto zákonnému opatření. Neargumentovala ani důvodovou zprávou k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů (dále „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“), z níž plynou opačné závěry než z výše uvedených rozsudků NSS čj. 4 Afs 8/2019-41 a čj. 5 Afs 99/2020-28. Také neuváděla podrobnější argumentaci související s přechodným ustanovením přechodné ustanovení čl. II bodu 24 zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, jenž nabyl účinnosti 1. 1. 2015 (dále „zákon č. 267/2014 Sb.“), jakož ani argumentaci opírající se o § 24 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů a o důvodovou zprávu k tomuto zákonu.

[19] Naopak, nad rámec žaloby stěžovatelka v kasační stížnosti citovala § 21d zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 7. 2017 a přechodné ustanovení čl. II bodu 23 zákona č. 267/2014 Sb. včetně důvodové zprávy k tomuto bodu, jak byla obsažena ve vládním návrhu uvedeného zákona. Podle tohoto přechodného ustanovení *se ustanovení o finančním leasingu zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, 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.* Podle stěžovatelky je tak na základě přechodného ustanovení v nyní projednávané věci nutno použít § 21d zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014, neboť je splněna podmínka, že předmět finančního leasingu (pozemky), upravený leasingovou smlouvou č. 069, byl uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 267/2014 Sb., tj. před 1. 1. 2015. Leasingová smlouva č. 069 splňovala všechny podmínky stanovené § 21d zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, neboť v tomto znění nebyl z definice finančního leasingu vyloučen finanční leasing u pozemků.

[20] V této souvislosti stěžovatelka uvedla, že souhlasí s úvahou Nejvyššího správního soudu vyjádřenou v bodu 24 rozsudku čj. 4 Afs 8/2019-41 a citovanou v bodu 28 rozsudku čj. 5 Afs 99/2020-28: „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“. V rozhodném okamžiku vzniku daňové povinnosti, 26. 2. 2018, bylo účinné přechodné ustanovení čl. II bodu 23 zákona č. 267/2014 Sb., podle nějž měly daňové orgány i městský soud rozhodovat.

[21] Stěžovatelka namítla, že měla na základě výše uvedených důvodů legitimní očekávání, že využije osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Navíc, při konfliktu dvou výkladů je z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace nutné dát přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby (*in dubio mitius*).

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[22] Žalovaný setrval na svých závěrech a ztotožnil se s napadeným rozsudkem městského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl jako nepřípustnou, eventuálně zamítl jako nedůvodnou.

[23] Předně se vyjádřil k samotné formě kasační stížnosti, z níž není patrná jakákoliv snaha reagovat na konkrétní závěry městského soudu, který dostatečně reagoval na všechny uplatněné žalobní námitky. Podle žalovaného stěžovatelka ve značné části pouze zkopírovala žalobní argumentaci. Eventuálně toliko upravila písmo, formu textu a pořadí jednotlivých odstavců, z nichž některé jsou zcela totožné. Kasační stížnost v části, jež je kopií žaloby, tak neobsahuje kasační námitky, neboť ani částečně nezpochybnuje rozhodovací důvody městského soudu, nýbrž je namířena proti rozhodovacím důvodům rozhodnutí žalovaného. Jako taková je (částečně) nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[24] Z procesní opatrnosti se žalovaný stručně vyjádřil i k jednotlivým námitkám, přičemž v podstatě zopakoval svoji argumentaci z vyjádření k žalobě. K prekluzi práva stanovit daň v důsledku nesprávně vyložené plné moci tak lze plně odkázat na shrnutí v bodech 21 až 24 napadeného rozsudku; k nicotnosti výzvy k odstranění pochybností na body 25 a 26 napadeného rozsudku; a k nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností a související povinnosti správce daně postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu na bod 27 napadeného rozsudku. K nově přidaným odkazům na metodické materiály k postupu k odstranění pochybností žalovaný uvedl, že je zná a postupoval v souladu s nimi, jak je patrné z toho, že shledal postup správce daně při odstraňování pochybností za nedostatečný a vlastním postupem jej zhojil. Kasační námitka nezákonnosti výzvy žalovaného je nepřípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla. Eventuálně není důvodná, jelikož žalovaný při zhojení pochybení správce daně postupoval v souladu se zákonem a judikaturou správních soudů.

[25] Rovněž argumentace žalovaného ke stěžejní kasační námitce týkající se splnění podmínky pro uznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je shodná jako jeho vyjádření k žalobě (body 28 až 31 napadeného rozsudku).

pokračování

[26] V replice stěžovatelka předně nesouhlasí s žalovaným, že v kasační stížnosti neuplatnil žádné kasační námitky. Celá kasační stížnost je věcně projednatelná. Nově stěžovatelka namítla, že městský soud se v bodu 42 napadeného rozsudku dostatečně nevypořádal s odkazem stěžovatelky na rozsudek městského soudu z 18. 2. 2021, čj. 11 Af 6/2020-31, učiněným v žalobě. Byť Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek městského soudu později zrušil, učinil tak ze zcela jiných důvodů (otázka fikce doručení v nepracovní den při doručování do datové schránky), a tedy nikterak nepopřel názor městského soudu, že plnou moc lze omezit jen na daňovou kontrolu jako část nalézacího daňového řízení. Dále namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v části (bod 50), v níž městský soud uvedl, že stěžovatelka žalobou nenapadla závěr daňových orgánů, že pozemky nemohou být předmětem finančního leasingu. Stěžovatelka totiž v bodech 6.7 a 6.12 výslovně uvedla, že pozemek mohl být předmětem finančního leasingu. Městský soud se dostatečně nevypořádal ani s částí žalobní argumentace zpochybňující správnost závěrů učiněných v rozsudcích NSS čj. 4 Afs 8/2019-41 a čj. 5 Afs 99/2020-28 (bod 6.17 žaloby). Za nezákonný dále považuje závěr, podle něž je třeba splnění podmínek finančního leasingu zkoumat k okamžiku vzniku daňové povinnosti. K nabytí vlastnického práva došlo na základě kupní smlouvy z 21. 2. 2018, nikoli leasingové smlouvy č. 069, která k uvedenému dni byla naplněna a ukončena.

[27] V duplice žalovaný uvedl, že odkaz stěžovatelky na rozsudek městského soudu čj. 11 Af 6/2020-31 považuje za nepřiléhavý, neboť je třeba rozlišovat pojmy daňové „řízení“ a daňová „kontrola“. Jde-li o namítanou dílčí nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku, žalovaný uvedl, že není povinností soudu vždy detailně reagovat na každou (dílčí) námitku.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Nepřípustné a opožděné námitky

[29] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[30] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikaturu tam citovanou). Z těchto důvodů kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V takové situaci není namístě vyzývat stěžovatele k odstranění této vady postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s. (usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 5, 12 a 13).

[31] Co se týká kasačních námitek vznesených v nyní projednávané věci, které jsou doslovným opakováním žaloby (prekluze práva stanovit daň v důsledku nesprávného výkladu plné moci, nicotnost a nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, včetně námítky o povinnosti postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu – body [14] a [15] výše), je shoda textu kasační stížnosti s žalobou v podstatě úplná. Došlo pouze k několika nevýznamným formálním a formulačním změnám (změna písma, slovosledu či spojení nebo rozpojení odstavců), jež nemají žádný vliv na shodnost námítky. Přímým důsledkem pouhého zopakování žalobních námitek v kasační stížnosti je pak skutečnost, že kasační námítka míří proti závěrům správních (daňových) orgánů, jejichž rozhodnutí však nejsou předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem, jímž je „toliko“ rozhodnutí krajského (městského) soudu (usnesení rozšířeného senátu NSS z 27. 2. 2024, čj. 8 Azs 172/2020-66). Vzhledem k tomu, že městský soud žalobní námítka vypořádal, a v jejich pouhém zopakování nelze spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům městského soudu, vyhodnotil Nejvyšší správní soud námítka jako nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS ze 7. 9. 2022, čj. 8 As 178/2020-38, bod 37). Úkolem Nejvyššího správního soudu totiž není opětovné projednání správní žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu krajského (městského) soudu (usnesení ÚS z 22. 11. 2022, sp. zn. II. ÚS 1852/22).

[32] Nad rámec žaloby stěžovatelka doplnila, že 10. 11. 2021, tj. ještě před vydáním rozhodnutí žalovaného (16. 12. 2021), podala námítka prekluze, kterou žalovaný zamítl (bod [14] výše). Tuto informativní větu však nelze považovat za kasační námítka, neboť nikterak nemíří proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku.

[33] Ze stejného důvodu nelze za kasační námítka považovat ani shrnutí námítka o nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností, že správce daně v této výzvě neformuloval konkrétní pochybnosti, jež měla stěžovatelka vysvětlit či vyvrátit, ani konkrétní důvody pro vydání výzvy (bod [15] výše).

[34] V rámci namítané nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností stěžovatelka rovněž doplnila (taktéž bod [15] výše), že správce daně měl postupovat podle metodických materiálů k postupu k odstranění pochybností, jejichž části o požadavcích jasnosti, srozumitelnosti a konkrétnosti výzvy odcitovala. Jelikož tyto náležitosti výzva k odstranění pochybností nespĺňovala, byla nezákonná, a proto byl nezákonný i následně vydaný platební výměr. V důsledku toho došlo podle stěžovatelky k prekluzi práva stanovit daň. Ani tato argumentace nepředstavuje přípustnou kasační námítka, neboť nikterak nezpochybňuje, natož kvalifikovaně, závěr městského soudu i žalovaného. Oba totiž stěžovatelce srozumitelně vysvětlili, že výzva k odstranění pochybností sice trpěla vadou nedostatečného odůvodnění, avšak žalovaný tuto vadu v odvolacím řízení v souladu s daňovým řádem a judikaturou zhojil (body 44 a 46 napadeného rozsudku a bod 40 rozhodnutí žalovaného). Proti těmto závěrům však stěžovatelka ani pasáží o metodických materiálech nikterak nebrojí. Stěžovatelka se tak mýlí s rozhodovacími důvody napadeného rozsudku, neboť poukazem na nutnost postupu podle metodických materiálů pouze jinými slovy opakuje svou žalobní argumentaci, na niž se jí dostalo vyčerpávající odpovědi.

[35] Nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je také kasační námítka o nezákonnosti výzvy žalovaného (z 20. 10. 2021, čj. 39706/21/5100-31461-71133), již zhojil nedostatky výzvy k odstranění pochybností vydané správcem daně (bod [16] výše). Tuto námítka totiž

pokračování

stěžovatelka neuplatnila v žalobě, resp. v řízení před městským soudem, ač tak bezesporu učinit mohla. Tato kasační námitka přitom není reakcí (až) na důvody, jimiž městský soud vypořádal žalobní námitku nezákonnosti výzvy správce daně k odstranění pochybností. Důvody, pro něž stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nezákonnost výzvy žalovaného, jakož i okolnosti, v nichž tuto nezákonnost spatřuje, stěžovatelka znala již v době podání žaloby. Městský soud toliko reprodukoval odůvodnění žalovaného vyslovené již ve výzvě žalovaného (bod 11) i později v rozhodnutí žalovaného (bod 40).

[36] Námitky uplatněné stěžovatelkou poprvé až v replice (bod [26] výše), doručené Nejvyššímu správnímu soud 30. 8. 2023, jsou opožděné. Stěžovatelka totiž 11. 4. 2023 podala blanketní kasační stížnost, která vyžadovala postup podle § 106 odst. 3 s. ř. s., jenž je následně spojen s koncentrací řízení. Stěžovatelka tak mohla uplatňovat (nové) kasační důvody jen ve lhůtě jednoho měsíce podle uvedeného ustanovení, tedy do 26. 5. 2023.

IV.B Okolnosti, jimiž se Nejvyšší správní soud zabývá i bez námítky

[37] Podle § 109 odst. 4 s. ř. s. je *Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.*

[38] Nepřípustnost kasačních námitek mířících do nicotnosti výzvy k odstranění pochybností, a v důsledku toho i nicotnosti následných úkonů správce daně včetně platebního výměru a rozhodnutí žalovaného, a námitek poukazujících na prekluzi práva stanovit daň, ani opožděnost námítky dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neznamená, že se Nejvyšší správní soud nemusí těmito otázkami věcně zabývat (k prekluzi rozsudek NSS z 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS, bod 26). To samozřejmě platí pouze v případě, že je přípustná kasační stížnost jako celek, tj. alespoň jedna kasační námitka (část IV.C Podmínky pro uznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí níže).

[39] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s úvahami městského soudu vedoucími k přesvědčivému závěru, že výzva k odstranění pochybností nebyla nicotná, neboť nebyla vnitřně rozporná, nýbrž „pouze“ nedostatečně odůvodněná (body 43 až 46 napadeného rozsudku). Uvedená výzva podle Nejvyššího správního soudu netrpěla ani žádnou jinou zásadní (nejtěžší) vadou způsobující její nicotnost (stěžovatelkou odkazovaný rozsudek NSS z 26. 5. 2021, čj. 8 Afs 114/2019-52, č. 4213/2021 Sb. NSS, část III.A). Vada výzvy k odstranění pochybností spočívala „pouze“ v nedostatečném odůvodnění, jelikož nevyjadřovala konkrétní pochybnosti, které správci daně v souvislosti s daňovým přiznáním žalobce k dani z přidané hodnoty vznikly. Taková vada však způsobuje nezákonnost výzvy podle § 89 daňového řádu (rozsudek NSS z 14. 2. 2018, čj. 6 Afs 383/2017-26, body 17 a násl.), nikoli její nicotnost.

[40] Podle Nejvyššího správního soudu nedošlo k prekluzi práva stanovit daň ve smyslu § 148 daňového řádu. Vklad vlastnického práva stěžovatelky k nabytým pozemkům byl proveden 20. 3. 2018. Daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí tak byla povinna podat nejpozději do 2. 7. 2018 [§ 32 písm. a) zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých

věcí ve spojení s § 33 odst. 4 daňového řádu]. Tímto dnem pak počala běžet tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, jež skončila 2. 7. 2021 (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Platební výměr byl stěžovatelce oznámen 5. 5. 2021, tedy v rámci původní tříleté lhůty pro stanovení daně. Okamžikem oznámení platebního výměru, v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty, došlo k prodloužení této lhůty o jeden rok, tj. do 2. 7. 2022. V této prodloužené lhůtě, 16. 12. 2021, pak došlo k vydání i nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného. K pravomocnému stanovení daně tak došlo v zákonné lhůtě.

[41] Jelikož stěžovatelka neuplatnila přípustnou kasační námitku týkající se rozsahu plné moci udělené stěžovatelkou daňovému poradci Ing. Jaroslavu Mikešovi, nemohl se Nejvyšší správní soud zabývat otázkou, zda byl platební výměr správně doručen zmocněnému daňovému poradci, a zda případně nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Nejvyšší správní soud musel vyjít ze skutečnosti, že stěžovatelka daňového poradce zmocnila ke svému zastupování v celém nalézacím daňovém řízení.

[42] Stejně tak se Nejvyšší správní soud musí z moci úřední zabývat i nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, byť tyto námitky stěžovatelka uplatnila opožděně (bod [36] výše).

[43] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno.

[44] Stěžovatelka (opožděně) namítla, že městský soud se v bodu 42 napadeného rozsudku dostatečně nevypořádal s jejím odkazem na rozsudek městského soudu z 18. 2. 2021, čj. 11 Af 6/2020-31, učiněným v žalobě. Nejvyšší správní soud považuje vypořádání městského soudu v bodu 42 jeho rozsudku sice za stručné, přesto však přezkoumatelné. Stejným důvodem formulovaným městským soudem je, že uvedený rozsudek městského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 27. 5. 2022, čj. 1 Afs 63/2021-34. Sekundárním důvodem, jenž městský soud uvedl, byla odlišná skutková situace. Takové zdůvodnění nelze považovat za nepřezkoumatelné.

[45] Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelný ani závěr v bodu 50 napadeného rozsudku, kde městský soud uvedl, že stěžovatelka žalobou nenapadla závěr daňových orgánů, že pozemky nemohou být předmětem finančního leasingu. Nejvyšší správní soud totiž ověřil, že stěžovatelka v žalobě sice v bodech 6.7 a 6.12 otázku pozemků zmínila, ale jen okrajově, a především ve vztahu k § 21d zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 30. 6. 2017. Tedy k jinému účinnému znění než tomu, z něhož vyšly daňové orgány a následně i městský soud. V tomto ohledu nelze považovat hodnocení městského soudu o nedostatku žalobní argumentace za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[46] Podle Nejvyššího správního soudu se městský soud dostatečně vypořádal i s částí žalobní argumentace zpochybňující správnost závěrů učiněných v rozsudcích NSS čj. 4 Afs 8/2019-41 a čj. 5 Afs 99/2020-28. Městský soud na tuto argumentaci výslovně srozumitelně reagoval v bodu 51 napadeného rozsudku, kde uvedl, že nemá důvod ani oprávnění se od

pokračování

závěrů ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jakkoliv odchýlit. Její závěry přitom v předchozích bodech napadeného rozsudku patřičně shrnul a v podrobnostech na ně odkázal. Městský soud totiž v odůvodnění svého rozhodnutí představil od názoru stěžovatelky odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodnil a tím, minimálně implicitně, námitku vypořádal. Nereagování na každý dílčí argument žalobce (stěžovatelky) v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (rozsudek NSS z 22. 10. 2014, čj. 6 Ads 237/2014-9, bod 15 a tam citovaná judikatura).

[47] Napadený rozsudek netrpí ani žádnou jinou vadou nepřezkoumatelnosti, jak ji vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS z 6. 2. 2020, čj. 5 Afs 344/2019-30, bod 16, a čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Z rozsudku městského soudu je jasně seznatelné, na základě kterých úvah soud dospěl ke svým závěrům. O tom ostatně svědčí již to, že stěžovatelka byla bez potíží schopna zformulovat kasační námitky mířící proti rozhodovacím důvodům městského soudu (rozsudek NSS z 22. 2. 2024, čj. 6 As 1/2023-67, bod 37). Zda tímto postupem městský soud v nyní projednávané věci dospěl ke správným závěrům, je však otázka jiná.

IV.C Podmínky pro uznání osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí

[48] Podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění účinném od 1. 11. 2016 do 26. 9. 2020 (kdy došlo ke zrušení uvedeného zákonného opatření bez náhrady) *bylo 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.*

[49] Podle § 21d odst. 1 zákona o daních z příjmu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 *se finančním leasingem pro účely daní z příjmů rozumí přenechání hmotného majetku, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud*

a) 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,*

b) ke dni převodu vlastnického práva není kupní cena vyšší než zůstatková cena vypočtená ze vstupní ceny evidované u vlastníka, kterou by předmět finančního leasingu měl při rovnoměrném odpisování bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, s výjimkou případu, že by předmět finančního leasingu byl při tomto odpisování již odepsán ve výši 100 % vstupní ceny,

c) je při vzniku smlouvy ujednáno, že po dobu trvání finančního leasingu budou na uživatele převedeny

- 1. užívací práva k předmětu leasingu,*
- 2. povinnosti spojené s péčí o předmět leasingu a*
- 3. rizika spojená s užíváním předmětu leasingu a*

d) je splněna minimální doba finančního leasingu; doba finančního leasingu se počítá ode dne, kdy byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání.

[50] Podle § 21d odst. 2 v tomtéž účinném znění 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.*

[51] V nyní projednávané věci není pochyb ani sporu o tom, že daňová povinnost k dani z nabytí nemovité věci stěžovatelce vznikla s účinky vkladu vlastnického práva stěžovatelky do katastru nemovitostí 26. 2. 2018 (bod [2] výše). Spor není ani ohledně toho, že samotné osvobození od uvedené daně je založeno § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění účinném k okamžiku vzniku daňové povinnosti.

[52] Spornou je však právní otázka, podle kterého účinného znění zákona o daních z příjmů, na nějž odkazuje uvedené zákonné opatření, je nutno posoudit splnění (dalších) podmínek pro osvobození od této daně souvisejících s definičními znaky finančního leasingu obsaženými v § 21d zákona o daních z příjmů. Daňové orgány a městský soud došly, na základě judikatury Nejvyššího správního soudu, k závěru, že i zákon o daních z příjmů je nutno užít ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti. Pozemek jako neodpisovaný majetek, nezařazený mezi hmotný majetek ve smyslu § 26 uvedeného zákona, proto nemohl být předmětem finančního leasingu ve smyslu tohoto zákona. Naopak stěžovatelka je přesvědčená, že i v nyní projednávané věci je třeba brát v úvahu přechodná ustanovení jednotlivých změnových právních předpisů, jimiž byl zákon o daních z příjmů novelizován.

[53] Městský soud v nyní projednávané věci vyšel z (podle svých slov konstantní – bod 51 napadeného rozsudku) judikatury Nejvyššího správního soudu založené rozsudky čj. 4 Afs 8/2019-41 a čj. 5 Afs 99/2020-28, v nichž byly řešeny obdobné otázky jako nyní.

[54] Podle městského soudu dospěl Nejvyšší správní soud v druhém z uvedených rozsudků k následujícím závěrům (bod 49 napadeného rozsudku): *(1.) Podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je nutno posuzovat v kontextu definice finančního leasingu, která byla do zákona o daních z příjmů zavedena s účinností od 1. 1. 2014, a to bez jakýchkoli přechodných ustanovení. (2.) Pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí, je rozhodné znění zákona o daních z příjmů, účinné v době vzniku daňové povinnosti – tj. okamžiku přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího. (3.) Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí z titulu ukončení smlouvy o finančním leasingu zavedlo poprvé zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí. Toto osvobození (splnění podmínek minimální doby trvání finančního leasingu) nelze dovozovat zpětně přes přechodná ustanovení jednotlivých novel uvedeného zákona týkajících se uplatnění daňových výdajů z titulu splátek nájemného za finanční leasing. Tato přechodná ustanovení se vztahují výlučně k uplatnění daňových výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů.*

[55] Rozsudek čj. 5 Afs 99/2020-28 ohledně aplikace přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů v souvislosti s osvobozením od daně z nabytí nemovitých věcí přímo navázal na závěry předchozího rozsudku čj. 4 Afs 8/2019-41 (body 28 a 34 prvně uvedeného

pokračování

rozsudku). Ten přitom řešil vznik daňové povinnosti 18. 3. 2014, pročež aplikoval § 21d zákona o daních z příjmů ve znění účinném k tomuto datu (body 17, 21, 25, 31 a 33 uvedeného rozsudku). I z toho důvodu se zabýval přechodným ustanovením čl. II bodu 12 zákona č. 261/2007 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2008 (dále „zákon č. 261/2007 Sb.“) (body 22 a 23 uvedeného rozsudku).

[56] Podle tohoto přechodného 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.* Ustanovení tak podle rozsudku čj. 4 Afs 8/2019-41 reagovalo na přeměnu (přejmenování) „finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku“ na „finanční leasing“. Nejvyšší správní soud přechodné ustanovení vyložil tak, 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«* (bod 23 rozsudku čj. 4 Afs 8/2019-41). V bodu 24 doplnil, že pokud zákonné opatření o dani z nabytí nemovitých věcí v § 9 odst. 2 odkazuje na zákonnou definici finančního leasingu obsaženou v § 21d zákona o daních z příjmů, nelze vycházet ze znění zákona o daních z příjmů, které tuto definici neobsahovalo. Jinými slovy, nebylo možné definovat finanční leasing (posuzovat splnění jeho podmínek pro účely osvobození od daně) zpětně podle právní úpravy, která definici finančního leasingu neobsahovala (neznala). Dopěl proto k závěru, že rozhodné je znění zákona o daních z příjmů účinné v době vzniku daňové povinnosti.

[57] Závěry rozsudku čj. 4 Afs 8/2019-41 jsou tak vystavěny na úvaze, že (pro účely posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí) nelze aplikovat přechodná ustanovení týkající se odlišné otázky uznatelnosti úplaty (nájemného) u finančního leasingu jako výdaje vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[58] Rozsudek popsané závěry převzal, navázal na ně a dále je rozpracoval pro účely jím řešené věci. Stejně jako v nyní projednávané věci aplikoval zákon o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, neboť ke vzniku daňové povinnosti tehdejší žalobkyně došlo 31. 10. 2017 (body 2 a 26 uvedeného rozsudku). K tomu je vhodné uvést, že Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ve svém rozsudku, zrušeném právě rozsudkem čj. 5 Afs 99/2020-28, aplikoval nejen přechodné ustanovení čl. II. bodu 12 zákona č. 261/2007 Sb., tedy shodně jako ve věci sp. zn. 4 Afs 8/2019, ale i nynější stěžovatelkou odkazované přechodné ustanovení čl. II bodu 23 zákona č. 267/2014 Sb. (bod 5 rozsudku čj. 5 Afs 99/2020-28). Nejvyšší správní soud však ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že pro posouzení věci je rozhodné znění zákona o daních z příjmů účinné v době vzniku daňové povinnosti.

[59] Z obou dřívějších rozsudků podle Nejvyššího správního soudu (pro nyní projednávanou věc) plyne, že splnění podmínek osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí je nutné posuzovat vždy k okamžiku vzniku daňové povinnosti, resp. naplnění předmětu daně (bod 25 rozsudku čj. 4 Afs 8/2019-41 a bod 38 rozsudku čj. 5 Afs 99/2020-28). 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. Nezáleží proto 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). Dovožovat naplnění definičních znaků finančního leasingu nelze zpětně přes přechodná ustanovení jednotlivých novelizací zákona o daních z příjmů.

[60] Kasační námitka týkající se splnění podmínek pro osvobození od daně z nemovitých věcí je sice přípustná, neboť neopakuje pouze žalobní argumentaci. Není však důvodná, jelikož stěžovatelka nepřináší žádné relevantní důvody, proč by se měl Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci od svých předchozích, jednoznačných a srozumitelných, závěrů odchýlit. Neuvádí žádné argumenty, jež by uvedené judikатурní závěry rozumně zpochybňovaly a mohly tak odůvodnit postup podle § 17 s. ř. s. Nenabízí tak žádnou skutečnou polemiku se závěry výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu, především s rozsudkem čj. 5 Afs 99/2020-28 aplikujícím stejné účinné znění § 21d zákona o daních z příjmů jako v nyní projednávané věci.

[61] Středobodem stěžovatelčiny žalobní i kasační argumentace byla aplikace přechodných ustanovení týkajících se úpravy finančního leasingu v zákoně o daních z příjmů. Tuto otázku však, jak uvedeno výše, Nejvyšší právní soud již řešil a dospěl k závěru o nemožnosti užití přechodných ustanovení pro účely naplnění definičních znaků finančního leasingu, a tedy podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Stěžovatelka tento závěr fakticky nezpochybnila ani nenabídla žádný jiný pohled či skutkové odlišení nyní projednávané věci.

[62] Nepodařilo se jí zpochybnit ani závěr dosavadní judikatury, podle něž není rozhodující, kdy byla smlouva o finančním leasingu uzavřena. Naopak, její žalobní i kasační argumentace byla založená na tom, že smlouva byla uzavřena (resp. předmět finančního leasingu byl uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání) přede dnem nabytí účinnosti jednotlivých novel zákona o daních z příjmů.

[63] Nejvyšší správní soud v bodu 31 rozsudku čj. 5 Afs 99/2020-28, se vypořádal i s otázkou legitimního očekávání. Uvedl, že v době uzavření leasingové smlouvy v roce 2004 neexistovalo legitimní očekávání, že v případě jejího ukončení a následného odkoupení nemovitosti bude příjem od majetkové daně osvobozen, stejně tak nešlo předvídat, zda a jakou daní bude v době ukončení smlouvy příjem zdaněn. Ani s touto úvahou stěžovatelka v nyní projednávané věci plnohodnotně nepolemizuje, jelikož pouze uvedla, že v důsledku účinnosti zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí legitimně očekávala že osvobození od této daně využije.

pokračování

[64] Důvodná není ani námitka založená na zásadě *in dubio mitius*. Ta se totiž ani v nyní projednávané věci neuplatní, jelikož neexistuje střet více srovnatelně přesvědčivých výkladů, který uplatnění této zásady podmiňuje (rozsudek čj. 4 Afs 8/2019-41, bod 34).

V. Závěr a náklady řízení

[65] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[66] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 11. dubna 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu