



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **ITALMEC, spol. s r. o.**, IČO 14890879
sídlem Bělocerkevská 1295/16, 100 00 Praha 10
zastoupená advokátem JUDr. Martinem Janákem
sídlem Sedláčkova 212/11, 310 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2022, čj. 6478/22/5100-00460-711333

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 6. 2021, čj. 5287223/21/2010-70462-110893.
2. Tím jí správce daně vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 558 300 Kč podle zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

„zákonné opatření“), a to z důvodu nesplnění podmínek pro přiznání daňového osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření.

II. Obsah správního spisu

3. Dne 21. 2. 2018 uzavřela žalobkyně s leasingovou společností dohodu o ukončení leasingové smlouvy a zároveň kupní smlouvu, jejímž předmětem byly nemovité věci (budova, pozemek a nebytové prostory) do té doby užívané na základě leasingové smlouvy ze dne 13. 8. 2007. Vklad práva byl proveden dne 20. 3. 2018 podle rozhodnutí katastrálního úřadu s právními účinky vkladu k 26. 2. 2018.
4. Dne 11. 7. 2018 podala žalobkyně přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí při nabytí vlastnictví k nemovité věci osvobozené od daně podle zákonného opatření. V něm uvedla, že nemovité věci nabyta ke dni 26. 2. 2018 kupní smlouvou po ukončení finančního leasingu a v takovém případě je nabytí vlastnického práva osvobozeno od daně k nemovité věci podle § 9 odst. 2 zákonného opatření. Jako přílohy připojila kupní smlouvu, vyrozumění o provedení vkladu do katastru nemovitostí, znalecký posudek o ceně budovy a pozemku pro daňové účely, leasingovou smlouvu a dohodu o ukončení leasingové smlouvy. Jako kontaktní osobu v oddíle III. daňového přiznání uvedla J. M. (dále jen „daňový poradce“).
5. Dne 18. 12. 2020 správce daně žalobkyni zaslal výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „Výzva“). V něm uvedl, že má žalobkyně doložit daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí vč. přílohy č. 1 k přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a znalecký posudek k výše uvedeným nemovitostem a prokázat, že vyčíslená daň ve výši 0 Kč je správná.
6. Dne 4. 1. 2021 zaslal daňový poradce žádost o prodloužení lhůty. Spolu s žádostí přiložil dokument s názvem „Udělení omezené plné moci“. V něm žalobkyně zmocnila daňového poradce pro zastupování ve věci Výzvy, podávání vyjádření k této Výzvě a zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy.
7. V odpovědi na Výzvu ze dne 1. 2. 2021 daňový poradce uvedl, že dokumenty, které správce daně požaduje, byly součástí již daňového přiznání z 11. 7. 2018, a proto je v této části Výzva nezákonná, neurčitá a nicotná. Pokud měl správce daně pochybnosti, měl zahájit vyměřovací řízení, neboť součástí daňového přiznání byl i znalecký posudek.
8. Dne 9. 6. 2021 správce daně vyměřil žalobkyni platebním výměrem čj. 5287223/21/2010-70462-110893 daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 558 300 Kč. Platební výměr doručil do datové schránky daňového poradce dne 10. 6. 2021.
9. Dne 2. 7. 2021 podal daňový poradce jménem žalobkyně odvolání proti platebnímu výměru. Odvolání doplnil podáním ze dne 8. 9. 2021.
10. Dne 4. 11. 2021 žalovaný v rámci odvolacího řízení shledal, že správce daně postupoval nesprávně při zahájení postupu k odstranění pochybností, jelikož ve Výzvě nespecifikoval dostatečně a jednoznačně své pochybnosti. Žalovaný tak daňovému poradci zaslal výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 115 daňového řádu (dále jen „Výzva II.“).
11. Dne 9. 11. 2021 uplatnila žalobkyně u správce daně námitku prekluze lhůty pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že správce daně doručil platební výměr daňovému poradci a

nikoliv žalobkyni, lhůta pro stanovení daně uplynula nejpozději dne 11. 7. 2021. Ze správního spisu vyplývá, že se o této skutečnosti žalovaný dozvěděl dne 10. 11. 2021.

12. Dne 19. 11. 2021 odpověděl daňový správce na Výzvu II. v tom smyslu, že odpovídá pouze v rozsahu jeho omezené plné moci. V odpovědi uvedl pouze to, že je Výzva nicotná a nezákonná a podal podnět k postupu podle § 105 daňového řádu.
13. Ve správním spise je založen dokument žalovaného čj. 46638/21/5100-41452-706445, s názvem „Vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 5 daňového řádu“. Žalovaný po přezkoumání došel k tomu, že Výzva sice obsahuje nedostatky, nicotností však netrpí.
14. Dne 27. 12. 2021 daňový poradce zaslal žalovanému podání, ve kterém sdělil, že nemá plnou moc pro zastupování žalobkyně v rámci odvolacího řízení. Následně žalovaný vyzval žalobkyni, aby vyjasnila, zda plná moc i nadále platí pro odvolací řízení, případně aby sdělila, v jakém rozsahu je platná pro odvolací řízení. Ta v odpovědi uvedla, že pokud měl správce daně pochybnosti o rozsahu udělené plné moci, měl povinnost vyzvat žalobkyni podle § 28 odst. 2 daňového řádu. Omezená plná moc neobsahovala zmocnění, aby daňovému poradci byl platební výměr doručován. Plná moc se týkala výslovně pouze daňového řízení ve věci Výzvy a toto konkrétní řízení bylo ukončeno vydáním Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností dne 5. 5. 2021. Na jakékoliv vyměřovací, nalézací a odvolací řízení se omezená plná moc nevztahuje a nevztahovala.
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil. Uvedl, že v podaném odvolání i v jeho doplnění daňový poradce nenamítal chybné doručení či rozsah plné moci, naopak po celou dobu daňový poradce choval jako by měl plnou moc udělenou pro celé řízení. Podle žalovaného je zřejmé, že se plná moc udělená poradci pro „zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy“ vztahovala na celé nalézací řízení a jednání žalobkyně se tak jeví jako účelové. Pochybnost žalovaného o platnosti a rozsahu plné moci vyvstala až 27. 12. 2021, proto vyzval žalobkyni k vyjasnění. Ta v odpovědi však ne zcela jasně a určitě vyjevila svou vůli nebýt zastupována v odvolacím řízení, proto žalovaná nemůže vycházet z toho, že daňový poradce již nadále žalobkyni v odvolacím řízení nezastupuje.

III. Obsah žaloby

16. Žalobkyně požaduje zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost a nesprávnost.
17. Žalobkyně namítá, že v jejím případě došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Platební výměr byl nesprávně doručen zástupci žalobkyně, kterému byla udělena pouze omezená plná moc ve věci výzvy k odstranění pochybností. Správce daně měl platební výměr doručit přímo žalobkyni, v důsledku toho právo na stanovení daně prekludovalo nejpozději dne 11. 7. 2021. Omezená plná moc se vztahovala pouze na daňové řízení ve věci Výzvy. Pojem daňové řízení nebyl v plné moci užit ve smyslu § 134 daňového řádu. S odvoláním podaným daňovým poradcem měla žalobkyně naložit podle § 74 daňového řádu.
18. Výzva správce daně je nicotná pro vnitřní rozpornost a je fakticky neuskutečnitelná. Správce daně vyzval k doložení daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí včetně příloh, ačkoliv dotčené daňové přiznání včetně veškerých předepsaných příloh bylo podáno již dne 11. 7. 2018. Žalobkyně v této souvislosti uvádí, že nicotnost výzvy namítala ve svém podání ze dne 3. 2. 2021, avšak do okamžiku podání žaloby o této námitce nebylo

rozhodnuto. Žalobkyně výzvu považuje též za nezákonnou, poněvadž v ní absentuje řádné odůvodnění a formulace pochybností správce daně. Veškeré úkony správce daně po vydání této nicotné Výzvy jsou taktéž nicotné. Žalobkyně rovněž namítá, že správce daně měl užít postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobkyni k dodání dodatečného daňového přiznání, a nikoliv vydat výzvu k odstranění pochybností.

19. Nadto žalobkyně splňuje podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Splnila totiž podmínky finančního leasingu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni uzavření leasingové smlouvy, a proto byl platební výměr vydán nezákonně a nesprávně.

IV. Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále na obsah správního spisu. Má za to, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhl zamítnutí žaloby.
21. Ze znění omezené plné moci udělené pro „zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy“ vyplývá, že byla udělena pro celé nalézací řízení. Vydáním Výzvy, která se vztahovala k podanému daňovému přiznání, byl zahájen právě dílčí postup vedoucí ke správnému stanovení daně s cílem odstranit pochybnosti v podaném daňovém přiznání. Takové daňové řízení může být ukončeno až právní mocí rozhodnutí o stanovení daně. Proto je zřejmé, že „daňové řízení ve věci Výzvy“ skončeno nebylo, jelikož zmocněnec podal proti platebnímu výměru odvolání. Navíc tato námitka byla uplatněna až po zveřejnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) v obdobné věci finančního leasingu, jehož závěr vyznívá v neprospěch žalobkyně, a proto je námitka chybného doručování a rozsahu plné moci zjevně účelová, jelikož do té doby žalobkyně v zastupování problém nespatořovala.
22. Námitky nezákonnosti a nicotnosti jsou totožné s námitkami uplatněnými v odvolání, které již žalovaný vypořádal.
23. Výzvou správce daně vyzval žalobkyni k podání tzv. klasického daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, neboť přiznání ze dne 11. 7. 2018 bylo tzv. zkrácené daňové přiznání, které se používá při nabytí nemovitých věcí osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí. Správce daně v daném případě usoudil, že podmínky pro osvobození od daně splněny nejsou, proto vydal Výzvu, která však nebyla perfektní. Byť pochybnosti vyjádřené ve Výzvě nebyly dostatečně konkrétní (žalobkyně byla nicméně i v takovém případě schopna obsah výzvy pochopit a adekvátně reagovat), žalovaný následně v rámci odvolacího řízení vadu napravil, když vydal Výzvu II.
24. Postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyl na místě, jelikož podání dodatečného daňového tvrzení přichází v úvahu za situace, kdy byla správcem daně v dosavadním průběhu řízení daň již stanovena.
25. Konečně k námitce splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí žalovaný uvádí, že žalobkyně nesprávně vychází z toho, že splnění podmínek leasingu by mělo být posuzováno ke vzniku leasingové smlouvy. Z judikatury NSS vyplývá, že splnění podmínek osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření 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. V daném případě je rozhodným okamžikem den 26. 2. 2018, ke kterému došlo k právním účinkům vkladu do katastru nemovitostí, nikoliv datum uzavření leasingové smlouvy. Pro aplikaci osvobození podle § 9 odst. 2 zákonného opatření tudíž v žalobkynině případě není naplněna podmínka délky trvání finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném ke dni právních účinků nabytí vlastnického práva k nemovité věci.

V. Replika žalobkyně

26. Žalobkyně zaslala k vyjádření žalovaného repliku. V ní uvedla, že pro tvrzení žalovaného o účelovosti uplatnění námítky prekluze není ve správním spise opora. Pokud měla žalobkyně podle správce daně podat klasické daňové přiznání, měl postupovat podle § 145 daňového řádu a neměla vydávat výzvu k odstranění vad, která slouží pouze k odstranění konkrétních pochybností o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového tvrzení. Z vyjádření žalovaného je navíc patrné, že je Výzva vnitřně rozporná, neurčitá a neuskutečnitelná.
27. Žalovaný nemohl následně odstranit vady Výzvy v odvolacím řízení, jelikož žádné odvolací řízení nebylo se žalobkyní vedeno, když jí nebyl zákonným způsobem platební výměr doručen.

VI. Posouzení věci soudem

28. Ve věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání, s čímž oba účastníci výslovně souhlasili [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
29. Žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná.
30. Žaloba není důvodná.
31. Sporné jsou mezi stranami tři dílčí otázky. Zaprvé, zda se plná moc ze dne 4. 1. 2021, kterou udělila žalobkyně svému daňovému poradci, vztahovala na celé daňové řízení, resp. i na doručení platebního výměru ze dne 9. 6. 2021, což je významné pro posouzení namítané prekluze pro vyměření daně z nabytí nemovitých věcí. Za druhé, zda je daňové řízení stíženo namítanou vadou nicotnosti a nezákonnosti Výzvy. A za třetí, zda jsou v případě žalobkyně splněny podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí.

VI. a) Plná moc

32. Mezi stranami není sporné, že žalobkyně daňovému poradci udělila plnou moc pro zastupování. Sporné je, v jakém rozsahu tak učinila.
33. Plná moc obsahovala zmocnění daňového poradce v následujícím znění:

„Zastupování ve věci Výzvy ze dne 18. 12. 2020 vydané pod čj. 8980012/20/2010-70462-110893 k odstranění pochybností u přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, které bylo podáno daňovým subjektem dne 11. 7. 2018 a zaevidováno pod čj. 5881069/18/2010-70462-110893 (dále jen „Výzva“).

Podávání vyjádření k Výzvě, žádosti o prodloužení lhůty pro Vyjádření k Výzvě a návrhů k Výzvě.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy.

34. Podle § 28 odst. 1 daňového řádu je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, čj. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS).
35. Ze znění plné moci je evidentní, že se jedná o plnou moc omezenou na konkrétní daňové řízení a nejedná se o generální moc, kterou by byl daňový poradce zmocněn zastupovat žalobkyni v každém řízení vedeném před správcem daně. První dvě citované věty míří k Výzvě, na kterou daňový poradce svým prvním podáním v zastoupení žalobkyně reagoval. O tom není mezi stranami sporu. Sporným je však význam věty třetí.
36. Žalobkyně namítá, že pojem „*daňové řízení*“ nebyl užit ve smyslu § 134 daňového řádu, plná moc však tento pojem blíže nespécifikovala. Správce daně musí předloženou plnou moc interpretovat, opačný závěr žalobkyně je zjevně nelogický. Je v zájmu správce daně, aby jednal pouze s daňovým subjektem příp. jeho zástupcem, kterého se dané řízení týká, jiný závěr by byl zcela v rozporu s veřejným zájmem na správě daní. Za těchto okolností pak musí být správce daně schopen zástupčí oprávnění vyložit. Pokud žalobkyně pojem daňového řízení v plné moci nevyložila, je třeba při vymezení uvedeného pojmu vycházet z právního předpisu, podle kterého byla tato plná moc udělena, tj. z daňového řádu, na který ostatně plná moc i odkazuje.
37. Daňový řád vymezuje daňové řízení v § 134 odst. 1 daňového řádu, přičemž pod tímto pojmem rozumí soubor postupů a dílčích řízení, jež ve svém výsledku vedou ke správnému zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti s touto daní související. Ve smyslu § 134 odst. 3 daňového řádu se pak v rámci daňového řízení rozlišují tři dílčí daňová řízení, a to nalézací řízení, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích.
38. Je třeba odmítnout, že by postup k odstranění pochybností byl jakýmsi typem daňového řízení, jak se žalobkyně snaží nastítnit. Postup k odstranění pochybností je ucelený soubor úkonů, jež správce daně fakultativně využívá k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností v rámci nalézacího řízení (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, č. 3091/2014 Sb. NSS, bod 19 a 22), tj. činí tak v rámci nalézacího řízení.
39. Formulaci „*zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy*“ nelze v návaznosti na dvě předchozí věty plné moci chápat jinak než, že se má jednat o zastupování v celém daňovém řízení, které bylo specifikováno tak, že se jedná o daňové řízení, ve kterém byla vydána Výzva. Jinak řečeno, že se nejedná o zastupování v jiných daňových řízeních, které správce daně s žalobkyní vedl.
40. Pro argumentaci žalobkyně nesvědčí ani fakt, že pokud by plná moc skutečně měla být vystavena pouze pro „*řízení o Výzvě*“, zmocnění v první a třetí větě by bylo duplicitní (zastupování ve věci Výzvy vs. zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy). Pokud není z okolností zřejmý opak, měla by se při výkladu právních úkonů přisuzovat

subjektům právních vztahů jistá míra racionality (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-41, bod 53).

41. Dalším důvod, proč soud nemůže přistoupit na žalobkyninu verzi ohledně rozsahu plné moci, je samotné jednání daňového poradce v průběhu celého řízení. Lze si jen těžko představit, že by daňový poradce, jakožto profesionál znalý stavovských i zvláštních předpisů, jednal nad rámec jeho zmocnění a vystavoval se riziku. Proto pokud dále i po obdržení zmiňovaného Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností daňový poradce činil podání ve prospěch žalobkyně, konkrétně navrhoval pokračovat v dokazování, žádal o nahlédnutí do spisu, žádal seznámení s posudkem vypracovaným žalovaným a v neposlední řadě podal proti platebnímu výměru odvolání s textem „*V příloze zasílám správci daně odvolání proti platebnímu výměru (...) Za ITALMEC, spol. s r.o.*“ bez toho, aniž by zpochybnil své zástupčí oprávnění, nelze než uzavřít, že si i on sám musel být vědom toho, že mu byla udělena plná moc pro celé řízení. Argument, že odvolání podal z toho důvodu, že byl jeho příjemcem je nepřijatelný. Příjemcem v případě zastoupení není zástupce, tomu se rozhodnutí pouze doručuje, nýbrž daňový subjekt, kterému platebním výměrem vznikají práva a povinnosti.
42. Žalobkyně na podporu své argumentace odkazovala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 2. 2021, čj. 11 Af 6/2020-31. Tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem NSS ze dne 27. 5. 2022, čj. 1 Afs 63/2021-34, a navíc není ani k její věci přílehlavý. Plná moc v něm byla výslovně omezena pro „*zastupování společnosti při daňové kontrole na DPH za zdanitelné období srpen 2014 u ÚP Praha 5*“. Doručování platebního výměru jistě není součástí daňové kontroly, a proto měl být platební výměr doručován přímo daňovému subjektu. Takto však nyní posuzovaná plná moc formulována není.
43. Relevantní není ani žalobkynin odkaz na postupu podle § 28 odst. 2 daňového řádu, který se vztahuje k výzvě úpravy plné moci v případě, že v ní rozsah zmocnění nebyl vymezen nebo byl vymezen nepřesně. Tato situace však v případě žalobkyně nenastala, jelikož správce daně ani žalovaný neměli žádné pochyby o rozsahu zmocnění, když daňový poradce se správcem a následně i s žalovaným plně spolupracoval. Ke zpochybnění zmocnění došlo ze strany žalobkyně až v listopadu 2021, kdy následně žalovaný žalobkyni vyzval, aby sdělila, zda zastoupení stále trvá.
44. Nutno podotknout, že soudu je z jeho úřední činnosti známo, že totožný daňový poradce postupoval v rámci svého daňového poradenství obdobně i v jiném řízení. A následně i totožný zástupce pak v řízení před soudem uplatnil totožné námítky týkající se plné moci (rozsudek zdejšího soudu z 23. 3. 2023, čj. 17 Af 5/2022-70, body 38 až 42). Již toto soud považuje minimálně za nestandardní, především však odporující předestřené verzi žalobkyně, neboť se zjevně nejedná o ojedinělou praxi.
45. Z výše uvedeného soud uzavírá, že námítky žalobkyně ohledně rozsahu plné moci jsou nedůvodné. Správce daně postupoval správně, pokud platební výměr doručil daňovému poradci, který byl k zastupování zplnomocněn žalobkyní.
46. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. V této lhůtě tak musí dojít k pravomocnému stanovení daně. V daném případě lhůta počala běžet dnem 2. 7. 2018, tedy od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání a uplynula by dnem 2. 7. 2021. Lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu počala běžet znovu ode dne 11. 7. 2018 podáním daňového přiznání a uplynula by dnem 11. 7. 2021. Dne 10. 6. 2021 bylo oznámeno rozhodnutí o

stanovení daně, a proto se dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, tj. do dne 11. 7. 2022. V souladu s § 148 daňového řádu tak nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně.

VI. b) Nicotnost a nezákonnost Výzvy

47. Dále se soud zabýval námitkami týkající se Výzvy. Soud dává za pravdu žalobkyni, že Výzva skutečně nebyla bezvadná, což ostatně žalovaný sám uvedl, nejednalo se však o její nicotnost.
48. Žalobkyně spatřovala nicotnost ve vnitřní rozpornosti Výzvy. Výzva však rozporná není. Z Výzvy zcela jednoznačně vyplývá, co správce daně po žalobkyni požadoval, a to bylo podání tzv. klasického daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. Správce daně totiž z příloh připojených k daňovému přiznání usoudil, že podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření nejsou v případě žalobkyně splněny.
49. Ostatně žalobkyně si musela být vědoma toho, že jí podané daňové přiznání bylo podáno na „zvláštním“ tiskopise č. 25 5551, který sloužil pro přiznání daně z nabytí nemovitých věcí, které však byly od daně osvobozeny, a nikoliv na „standardním“ tiskopise č. 25 5546 sloužícím pro přiznání daně z nabytí nemovitých věcí. K tomuto „standardnímu“ tiskopisu pak náleží i tiskopis č. 25 5547, což je Příloha č. 1, kterou správce daně ve Výzvě zmiňoval a požadoval doložit. Jedná se o dvě odlišná tvrzení a tiskopisy, což správce daně ve Výzvě, na rozdíl od žalobkyně, odlišuje. Proto je z Výzvy zcela zjevné, že si je správce daně vědom toho, že žalobkyně podala daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí osvobozených od daně dle § 9 odst. 2 zákonného opatření, a proto požaduje, aby žalobkyně doložila daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí vč. Přílohy č. 1 k přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, jelikož z jeho pohledu nejsou pro osvobození splněny podmínky. Stejně tak si žalobkyně musela být vědoma faktu, že jí přiložený znalecký posudek nebyl vypracován ke všem nemovitým věcem, které byly předmětem leasingové smlouvy a následně i smlouvy kupní, a proto i doplnění znaleckého posudku bylo zjevně důvodné.
50. Čím však Výzva zjevně trpí, je její nedostatečné odůvodnění, což ale žalovaný sám uznal a následně tuto vadu odstranil vydáním Výzvy II. Správce daně totiž v původní Výzvě neuvedl na základě jakých skutečností a důvodů mu vznikly pochyby o splnění podmínek pro osvobození dle § 9 odst. 2 zákonného opatření, v čem konkrétně tyto pochybnosti spočívají a co měla žalobkyně vysvětlit, doložit nebo prokázat, aby pochyby správce daně vyvrátila. Nejsou-li pochyby správce daně ve Výzvě konkretizovány, není současně dán žalobkyni odpovídající prostor, aby relevantním způsobem na výzvu reagovala a pochyby správce daně vyvrátila.
51. Nedostatečné odůvodnění Výzvy, respektive neurčitost Výzvy je vadou, která nezpůsobuje nicotnost nebo neplatnost. Výzva, byť vadná, vyvolala právní následky. Její vadnost mohla být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí správce daně, byť nepřesně vyjádřenou, což ostatně žalobkyně do jisté míry učinila (rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005-72). V tomto případě však vadu zhojil žalovaný vydáním Výzvy II. postupem podle § 115 ve spojení s § 92 odst. 4 daňového řádu, která v plném rozsahu splnila podmínky určitosti. Odvolací řízení je založeno na apelačním principu. Má-li odvolací daňový orgán napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může tyto vady sám napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu [§ 115 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

řádu a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS].

52. Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že o námitce nicotnosti Výzvy nebylo až do okamžiku podání žaloby správcem daně rozhodnuto. Soud odkazuje na bod 60 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že podnět byl řešen v rámci samostatného řízení, ve kterém bylo vydáno Vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí ze dne 9. 12. 2021, čj. 46638/21/5100-41452-706445, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí.
53. Důvodnou neshledal soud ani námitku, že měl správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud se plně ztotožňuje s vypořádáním této námítky žalovaným v bodě 61 napadeného rozhodnutí, a proto na jeho argumentaci odkazuje. Žalobkyně ostatně tuto námitku v žalobě více nerozvedla, ani nezpochybnila způsob vypořádání námítky v napadeném rozhodnutí. Soud se tedy ztotožňuje s žalovaným, že toto ustanovení užívá pojem „doměření daně“, tudíž nelze takto postupovat tam, kde dosud neexistuje poslední známá daň, což byl případ žalobkyně.

VI. c) Podmínky pro osvobození od daně

54. Soud neshledal důvodné ani žalobkyniny námitky týkající se splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný již ve Výzvě II. žalobkyni seznámil se závěry rozsudku NSS ze dne 8. 10. 2021, čj. 5 Afs 99/2020-28. Rozhodnutí poskytlo odpověď na nyní spornou otázku, totiž k jakému momentu je nutné posuzovat splnění podmínek finančního leasingu pro osvobození nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Na závěrech tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud setrval (např. aktuální rozsudek NSS z 11. 4. 2024, čj. 8 Afs 69/2023-97, bod 59 a násl.) a zdejší soud neshledal žádný důvod se od těchto závěrů odchýlit.
55. V rozsudku čj. 5 Afs 99/2020-28 dospěl Nejvyšší správní soud k následujícím závěrům: (I.) 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. (II.) Pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 9 odst. 2 zákonného opatření je rozhodné znění zákona o daních z příjmů, účinné v době vzniku daňové povinnosti – tj. okamžiku přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího. (III.) Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí z titulu ukončení smlouvy o finančním leasingu zavedlo poprvé zákonné opatření. Toto osvobození (splnění podmínek 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 dle § 24 zákona o daních z příjmů.
56. Z výše uvedených důvodů nyní soud nemůže dospět k jinému závěru, než že správce daně ani žalovaný nepochybili, jestliže žalobkyni neuznali její osvobození od daně podle § 9 odst. 2 daňového řádu. V případě žalobkyně totiž nebyla naplněna podmínka délky trvání finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném ke dni nabytí vlastnického práva k nemovitým věcem, které byly předmětem finančního leasingu.
57. Podle právní úpravy účinné ke dni 26. 2. 2018 (přechod vlastnického práva, tj. skutečnost zakládající daňovou povinnost) byl do zákona o daních z příjmů vložen § 21d, který

obecně definoval leasingovou smlouvu a stanovil, minimální dobu jejího trvání se vyžaduje doba trvání finančního leasingu alespoň 30 let, která je ovšem spjata s odpisy. Tato podmínka zjevně splněna není, vzhledem k tomu, že leasingová smlouva byla uzavřena dne 13. 8. 2007, a to na 120 měsíců. V podrobnostech soud odkazuje na odstavce 44 až 58 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně vysvětlil, proč v případě žalobkyně nejsou splněny podmínky podle § 9 odst. 2 zákonného opatření.

58. Žalobkyně nesouhlas s rozsudky NSS ze dne 4. 5. 2019, čj. 4 Afs 8/2019-41, a ze dne 8. 10. 2021, čj. 5 Afs 99/2020-28, nemůže na výše uvedeném výklad nic změnit. Jde o konstantní judikaturu, na kterou NSS navázal mj. v již citovaném rozsudku čj. 8 Afs 69/2023-97. Nadto soud upozorňuje, že v rozsudku čj. 5 Afs 99/2020-28 posuzoval NSS obdobnou skutkovou situaci, v níž došlo k přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího v blízké časové souvislosti jako v projednávaném případě, tj. pouze s odstupem 4 měsíců.
59. Důvodná není ani námitka, ve které žalobkyně poukazovala na to, že zákonné opatření bylo zrušeno před vydáním platebního výměru. K uvedené námitce soud odkazuje na čl. II. odst. 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. Uvedené ustanovení zcela jednoznačně upravuje vztah staré a nové právní úpravy a jednoznačně z něj vyplývá, že daňové orgány v projednávaném případě postupovaly podle účinné právní úpravy.

VII. Závěr a náklady řízení

60. Soud z uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný byl ve věci plně úspěšný, avšak nevznikly mu žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

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.

Praha 23. dubna 2024

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu