



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **ITALMEC, spol. 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**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2024, č. j. 11 Af 3/2022-58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká podmínky osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, účinného do 25. 9. 2020 (dále jen „zákonné opatření“), která spočívá v tom, že nemovitá věc, k níž nabyt vlastnícké právo její uživatel, byla předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Jde o to, zda tato podmínka je splněna i u finančního leasingu podle smlouvy, která byla uzavřena ještě před nabytím účinnosti zákonného opatření a jejímž předmětem byl finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku ve smyslu § 24 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007. Pro posouzení, zda nenastala prekluze daně, měl význam rozsah zmocnění uděleného daňovému subjektu podle § 28 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Zpochybněna byla i zákonnost a tvrzena nicotnost výzvy správce daně k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) jako příjemkyně leasingu užívala na základě leasingové smlouvy, kterou uzavřela dne 13. 8. 2007 s obchodní společností Raiffeisen – Leasing Real Estate, s.r.o. jako poskytovatelkou leasingu, pozemek parc. č. 1431/2, nacházející se v Praze v katastrálním území V. (stejně jako všechny další uvedené pozemky), jehož součástí je stavba č. p. 1295, a spoluvlastnický podíl ve výši 10307/175871 na pozemcích parc. č. XA, XB, XC a XD, jejichž součástí jsou domy č. p. XE, XF a XG. Rovněž na tomto základě užívala nebytové jednotky č. XH, XCH a XI, které se nacházejí v prvním z uvedených domů, se všemi součástmi a příslušenstvím těchto nemovitých věcí (všechny tyto stěžovatelkou užívané nemovité věci jsou dále označeny jako „předmět leasingu“ nebo „nabyté nemovité věci“). Předmět leasingu užívala jako administrativní prostory. Doba leasingu byla stanovena na 120 měsíců a stěžovatelka se zavázala k úhradě měsíční leasingové odměny.

[3] Dne 22. 2. 2018 uzavřely stěžovatelka a obchodní společnost Raiffeisen – Leasing, s.r.o. (právní nástupkyně původní poskytovatelky leasingu) dohodu o ukončení leasingové smlouvy a vypořádání vzájemných práv a povinností. Zároveň uzavřely kupní smlouvu, na jejímž základě stěžovatelka nabyla od uvedené společnosti předmět leasingu do svého vlastnictví. Vklad vlastnického práva provedl příslušný katastrální úřad dne 20. 3. 2018 s právními účinky k 26. 2. 2018.

[4] V návaznosti na nabytí nemovitých věcí stěžovatelka podala dne 11. 7. 2018 přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, kterou stanovilo zákonné opatření. Učinila tak na tiskopisu č. 25 5551, který sloužil k přiznání daně z nabytí nemovitých věcí v případě jeho osvobození od daně. Stěžovatelka tvrdila, že nemovité věci nabyla ke dni 26. 2. 2018 na základě kupní smlouvy uzavřené po ukončení finančního leasingu, a tudíž je jejich nabytí osvobozeno od daně 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 jejím ukončení. Stěžovatelka označila za kontaktní osobu daňového poradce Ing. Jaroslava Mikeše (dále jen „daňový poradce“).

[5] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zaslal dne 18. 12. 2020 stěžovatelce výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu (dále též „výzva k odstranění pochybností“ nebo „výzva správce daně“). Podle jeho názoru nebyly u nabytých nemovitých věcí splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření. Správce daně proto vyzval stěžovatelku, aby doložila daňové přiznání na tiskopise č. 25 5546, který byl obecně určen k přiznání daně z nabytí nemovitých věcí a k němuž náležel tiskopis č. 25 5547, obsahující Přílohu č. 1 k tomuto přiznání. Také ji vyzval k doložení znaleckého posudku k nabytým nemovitým věcem a aby prokázala, že vyčíslená daň ve výši 0 Kč je správná.

[6] Dne 4. 1. 2021 požádal daňový poradce jménem stěžovatelky o prodloužení lhůty k odstranění pochybností. K žádosti přiložil písemnost s názvem „Udělení omezené plné moci“, kterou jej stěžovatelka zmocnila k „[z]astupování ve věci Výzvy“, „[p]odávání vyjádření k Výzvě, žádosti o prodloužení lhůty pro Vyjádření k Výzvě a návrhů k Výzvě“ a „[z]astupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy“. V odpovědi ze dne 1. 2. 2021 daňový poradce poukázal na to, že dokumenty, které správce daně požaduje, byly součástí daňového

pokračování

přiznání, protože je v této části výzva nezákonná, neurčitá a nicotná. Měl-li správce daně pochybnosti, měl zahájit vyměřovací řízení.

[7] Správce daně vydal dne 5. 5. 2021 sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, které odkazovalo na úřední záznam z téhož dne o průběhu tohoto postupu podle § 90 odst. 1 daňového řádu. V něm setrval na právním názoru, že osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření se u stěžovatelkou nabytých nemovitých věcí neuplatní. Platebním výměrem na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 9. 6. 2021, č. j. 5287223/21/2010-70462-110893 (dále jen „platební výměr“), následně vyměřil stěžovatelce tuto daň ve výši 558 300 Kč.

[8] Dne 2. 7. 2021 bylo správci daně doručeno odvolání stěžovatelky, které jejím jménem podal daňový poradce. Podle průvodní zprávy, k níž přiložil odvolání, tak učinil „*Za ITALMEC, spol. s r.o.*“. V průběhu odvolacího řízení žalovaný shledal, že správce daně postupoval při zahájení postupu k odstranění pochybností nesprávně, jelikož ve výzvě nespecifikoval dostatečně a jednoznačně své pochybnosti. Žalovaný tak dne 4. 11. 2021 zaslal stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 115 ve spojení s § 92 odst. 4 a § 32 odst. 1 daňového řádu (dále též „výzva k prokázání skutečností“ nebo „výzva žalovaného“). Tuto výzvu adresoval daňovému poradci jako zmocněnci stěžovatelky. Dne 9. 11. 2021 uplatnila stěžovatelka u správce daně námitku prekluze daně. Lhůta pro stanovení daně měla uplynout nejpozději dne 11. 7. 2021, neboť s ohledem na omezenou plnou moc měl správce daně platební výměr doručovat přímo stěžovatelce, a nikoli daňovému poradci. Dne 19. 11. 2021 odpověděl daňový poradce na výzvu žalovaného tak, že odpovídá pouze v rozsahu jeho omezené plné moci. Dřívější výzvu správce daně označil za nicotnou a nezákonnou a podal podnět na prohlášení její nicotnosti podle § 105 daňového řádu. Žalovaný vyrozuměl stěžovatelku přípisem ze dne 9. 12. 2021, označeným jako „*Vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí*“ podle § 105 odst. 5 daňového řádu, že výzva navzdory nedostatkům nicotná není.

[9] V návaznosti na zaslání výzvy ze dne 14. 12. 2021, označené jako „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi odvolacího orgánu a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“, daňový poradce dne 27. 12. 2021 žalovanému sdělil, že nemá plnou moc pro zastupování stěžovatelky v odvolacím řízení. Žalovaný podáním ze dne 6. 1. 2022 vyzval stěžovatelku podle § 28 odst. 2 daňového řádu k odstranění vad podání. Konkrétně měla vyjasnit, zda plná moc i nadále platí pro odvolací řízení, případně sdělit, v jakém rozsahu je platná pro odvolací řízení. Stěžovatelka ve své odpovědi ze dne 21. 1. 2022 podotkla, že při pochybnostech o rozsahu plné moci měl takto postupovat již správce daně. Plná moc ze dne 4. 1. 2021 neobsahovala zmocnění, aby daňovému poradci byl platební výměr doručován. Týkala se pouze daňového řízení „*ve věci Výzvy*“ a toto konkrétní řízení bylo ukončeno dne 5. 5. 2021 vydáním sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností. Na jakékoli vyměřovací, nalézací a odvolací řízení se omezená plná moc nevztahovala.

[10] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 2. 2022, č. j. 6478/22/5100-00460-711333, zamítl odvolání stěžovatelky a jím napadený platební výměr potvrdil. Pro vznik povinnosti stěžovatelky zaplatit daň z nabytí nemovitých věcí byl rozhodný den 26. 2. 2018, kdy nastaly právní účinky vkladu nabytých nemovitých věcí do katastru nemovitostí. K tomuto dni se posuzovala i podmínka pro osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření.

V tomto ohledu se uplatnil § 21d odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, který jako znak finančního leasingu stanoví také minimální dobu jeho trvání. Podle § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů tato minimální doba odpovídala minimální době odpisování hmotného majetku podle § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což u nemovitých věcí zařazených do odpisové skupiny 5 znamenalo 30 let, resp. při zkrácení o 6 měsíců, dobu 29,5 roku. Tato minimální doba nebyla u nabytých nemovitých věcí splněna. Nadto zákon o daních z příjmů i po účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, odděluje pozemky a stavby a uplatňuje na ně odlišný daňový režim. Pozemky bez staveb na nich umístěných se považují za specifický dlouhodobý hmotný majetek, který se neodpisuje. Pozemky svou hodnotu totiž trvale neztrácejí. To je také důvod, pro který nemohou být předmětem finančního leasingu. Zákonné opatření ve vztahu k definici finančního leasingu podle § 21d zákona o daních z příjmů neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by pod něj umožňovalo podřadit i smlouvu o finančním nájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřenou dne 13. 8. 2007, byť by v dané době splňovala podmínky podle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007.

[11] K námitce stěžovatele o nezákonnosti, neurčitosti a nicotnosti výzvy k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu žalovaný uznal, že v uvedené výzvě nebyly dostatečně a jednoznačně specifikovány pochybnosti správce daně. Právě proto zaslal stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 115 ve spojení s § 92 odst. 4 a § 32 odst. 1 daňového řádu. Tím bylo napraveno pochybení správce daně. Stěžovatelka na výzvu žalovaného reagovala a polemizovala ohledně splnění podmínek pro uznání osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření. Podnět na nicotnost výzvy byl řešen v samostatném řízení a bylo vydáno vyrozumění o jeho odložení podle § 105 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že správce daně ji měl správně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Daňový subjekt může podat dodatečné daňové tvrzení jen za předpokladu, že podle jeho zjištění má být daň nižší než poslední známá daň. Žádná poslední známá daň ale v dané době stanovena nebyla, neboť s ohledem na podané odvolání proti platebnímu výměru nebylo pravomocně ukončeno vyměřovací řízení.

[12] Plná moc, kterou stěžovatelka udělila daňovému poradci pro „[z]astupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy“, se podle žalovaného vztahovala na celé nalézací řízení. V odvolání ani jeho doplnění daňový poradce nenamítal chybné doručení či rozsah plné moci. Po celou dobu se naopak choval jako by měl plnou moc udělenou pro celé řízení. Jednání stěžovatelky zpochybňující plnou moc se tak jeví jako účelové. Pochybnost žalovaného o platnosti a rozsahu plné moci vyvstala až dne 27. 12. 2021, což jej vedlo k tomu, aby tyto skutečnosti stěžovatelka vyjasnila. Ta v odpovědi však ne zcela jasně a určitě vyjevila svou vůli nebýt zastupována v odvolacím řízení. Žalovaný tak nemůže vycházet z toho, že daňový poradce již nadále žalobkyni v odvolacím řízení nezastupuje. Po správních orgánech nelze požadovat, aby jednoznačně formulované právní jednání v plné moci vykládaly jinak, než jak vyplývá z textu právního předpisu.

II. Rozsudek městského soudu

[13] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalované. Předně se zabýval otázkou, zda se plná moc, kterou

pokračování

stěžovatelka udělila svému daňovému poradci, vztahovala i na doručení platebního výměru. Uvedená plná moc nebyla generální plnou mocí pro zastupování v jakémkoli řízení před správcem daně, nýbrž se vztahovala pouze na konkrétní daňové řízení. Stěžovatelka v ní nevyložila, co znamená „*zastupování v celém řízení ve věci Výzvy*“. Správce daně tak vycházel z daňového řádu, který rozlišuje tři dílčí daňová řízení: nalézací řízení, řízení při placení daní a řízení o mimořádných prostředcích. Postup k odstranění pochybností samostatným typem daňového řízení není. Jde toliko o ucelený soubor úkonů, který správce daně fakultativně využívá k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností v nalézacím řízení. Měla-li by být plná moc vystavena pouze pro „*řízení o Výzvě*“, zmocnění v její první a třetí větě by bylo duplicitní. Přehlédnout nelze ani samotné jednání daňového poradce v průběhu celého řízení, který i po sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností činil podání ve prospěch stěžovatelky (např. navrhoval pokračovat v dokazování nebo žádal o nahlédnutí do spisu). Lze si jen těžko představit, že by daňový poradce jako profesionál jednal nad rámec svého zmocnění. Nelze navíc přehlédnout, že právě on podal také odvolání proti platebním výměru s textem „*V příloze zasílám správci daně odvolání proti platebnímu výměru [...] Za ITALMEC, spol. s r.o.*“. Argument, že odvolání podal z důvodu, že byl příjemcem platebního výměru, je nepřipadný. Jeho příjemcem není zástupce, ale daňový subjekt, kterému platebním výměrem vznikají práva a povinnosti.

[14] Podle městského soudu byla daň z nabytí nemovitých věcí pravomocně stanovena v zákonné lhůtě pro stanovení daně, která podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí tři roky. Původně počala běžet od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání, tedy od 2. 7. 2018. Následkem podání daňového přiznání dne 11. 7. 2018 počala běžet znovu a uplynula by dnem 11. 7. 2021. Jelikož dne 10. 6. 2021 bylo stěžovatelce oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, lhůta se podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o jeden rok, tj. do 11. 7. 2022. Rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci dne 22. 2. 2022, tedy před uplynutím uvedené lhůty.

[15] Výzvu k odstranění pochybností nepovažoval městský soud za bezvadnou, nebyla však nicotná, ani vnitřně rozporná. Jednoznačně z ní vyplynulo, že správce daně požadoval podání daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí na „standardním“ tiskopise č. 25 5546 sloužícím pro přiznání této daně, a nikoli na „zvláštním“ tiskopise č. 25 5551, který se použil u nabytí nemovitých věcí osvobozeného od daně. Z pohledu správce daně nebyly podmínky pro osvobození od daně splněny. Stejně tak si stěžovatelka musela být vědoma skutečnosti, že jí přiložený znalecký posudek nebyl vypracován ke všem nemovitým věcem, které byly předmětem leasingové smlouvy a následně smlouvy kupní. Doplnění znaleckého posudku bylo proto důvodné. Vadu výzvy zhojil žalovaný vydáním nové výzvy postupem podle § 115 ve spojení s § 92 odst. 4 a § 32 odst. 1 daňového řádu, která v plném rozsahu splnila podmínky určitosti. Podnět na prohlášení nicotnosti výzvy žalovaný odložil. Důvodnou nebyla ani námitka, že správce daně měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení užívá pojem „doměření daně“, z čehož vyplývá, že tímto způsobem nelze postupovat tam, kde dosud neexistuje poslední známá daň.

[16] Poslední okruh námitek se týkal splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření. Městský soud vyšel z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“), podle níž je třeba splnění těchto podmínek

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 (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 10. 2021, č. j. 5 Afs 99/2020-28, č. 4261/2021 Sb. NSS, nebo ze dne ze dne 11. 4. 2024, č. j. 8 Afs 69/2023-97). Pro posouzení naplnění těchto podmínek je rozhodné znění zákona o daních z příjmů, které bylo účinné v době vzniku daňové povinnosti, tedy k okamžiku přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího. Osvobození od daně z důvodu ukončení smlouvy o finančním leasingu zavedlo poprvé až zákonné opatření a nelze jej dovozovat zpětně přes přechodná ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů, která se týkala uplatnění daňových výdajů z titulu splátek nájemného na finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku podle někdejšího § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[17] U stěžovatelky 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. Podle zákonné úpravy, která byla účinná ke dni 26. 2. 2018, se použil § 21d zákona o daních z příjmů, který obecně definoval smlouvu o finančním leasingu a stanovil jeho minimální dobu, která byla spjata s odpisy. Podmínka takto stanovené minimální doby finančního leasingu nebyla u stěžovatelky splněna.

III. Kasační stížnost žalobkyně

[18] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhuje jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Daň z nabytí nemovitých věcí měla být stěžovatelce vyměřena poté, co uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Posledním dnem této lhůty, který se odvíjel od podání řádného daňového přiznání, byl totiž podle jejího názoru den 11. 7. 2021. Na běh lhůty naopak neměl vliv platební výměr, který byl doručován daňovému poradci bez toho, aby k tomu byl zmocněn. Plná moc byla udělena jen pro daňové řízení „ve věci Výzvy“, a nikoli ve věci vyměření daně. Městský soud nesprávně zhodnotil jednání daňového poradce v průběhu daňového řízení, který návrhem pokračovat v dokazování, žádostí o nahlédnutí do spisu a žádostí o seznámení se s posudkem vypracovaným žalovaným činil jen úkony související nebo přímo vyjmenované v § 90 daňového řádu, který upravuje postup k odstranění pochybností. Pakliže podal odvolání proti platebnímu výměru, učinil tak v souladu s poučením jen jako jeho příjemce. Správce daně měl s odvoláním naložit podle § 74 daňového řádu, který upravuje postup při vadách podání. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že by první a třetí věta zmocnění byly duplicitní. Třetí věta měla zajistit, že plná moc svým obsahem najisto vyčerpá veškeré možné podání a úkony, které mohou nastat od okamžiku vydání výzvy až do ukončení postupu k odstranění pochybností. Správce daně pochybil tím, že platební výměr nedoručoval přímo do datové schránky stěžovatelky. Až do 11. 7. 2021, kdy oprávnění stanovit daň zaniklo, byla daň z nabytí nemovitých věcí podle podaného daňového přiznání vyměřena ve výši 0 Kč, a to konkludentně podle § 140 daňového řádu.

pokračování

[20] Výzva k odstranění pochybností, kterou vydal správce daně, byla podle stěžovatelky nezákonná a ve smyslu § 105 daňového řádu také nicotná. Podle obsahu směřovala k doložení daňového přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, které však již stěžovatelka dne 11. 7. 2018 řádně podala, včetně veškerých předepsaných příloh. Stěžovatelka proto již nemůže povinnost podat „řádné“ daňové přiznání splnit a jakékoli další přiznání by bylo přiznáním dodatečným. Výzva vydaná podle § 89 odst. 1 daňového řádu se musí vždy týkat pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti již podaného daňového přiznání. Nelze jí ukládat povinnost k podání přiznání. Výzva tohoto typu by musela být podána podle § 145 daňového řádu. Správce daně tak vyzval stěžovatelku k nemožnému a nezákonnému postupu, neboť požadoval opětovně podat přiznání. Jeho výzva postrádá také řádné odůvodnění a je v rozporu s Metodickým pokynem k postupu k odstranění pochybností, které vydalo Generální finanční ředitelství, sekce metodiky a výkonu daní pod č. j. 65447/14/7100-40124-011654.

[21] Podle stěžovatelky vydal žalovaný výzvu k prokázání skutečností toliko formálně, s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Uvedenou výzvou se snažil napravit vady řízení, které způsobil správce daně, čímž připustil, že výzva správce daně byla nezákonná. Bylo-li vytýkácí řízení zahájeno v rozporu se zákonem, je nezákonný i platební výměr, kterým bylo završeno. Vůbec tak nebyly splněny podmínky pro to, aby správce daně vedl vytýkácí řízení, a tato vada nemohla být odstraněna ani v odvolacím řízení. Již z těchto důvodů měl žalovaný platební výměr zrušit. Dále stěžovatelka žalovanému vytýká, že se nijak nevypořádal s podstatou povinnosti, kterou ukládala původní výzva, tedy s nemožností znovu podat „řádné“ daňové přiznání. Výzva žalovaného nesplňovala ani zákonné podmínky podle § 92 odst. 4 daňového řádu, a sice, že potřebné informace nemůže správce daně získat z vlastní úřední činnosti. V tomto případě ale žalovaný mohl mít tyto informace. Je tomu tak z toho důvodu, že součástí vlastní úřední evidence je i spis ve smyslu § 64 daňového řádu, údaje o *„předmětných pozemcích a zda tyto mohou být předmětem finančního leasingu a zda jsou splněny podmínky minimální doby odpisování“*. Výzva žalovaného je svým obsahem a povahou nezákonnou opakovanou výzvou podle § 89 odst. 1 daňového řádu.

[22] Jde-li o závěr o nesplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření, stěžovatelka připomněla, že soud se při výkladu zákona smí a musí odchýlit od jeho doslovného znění, vyžaduje-li to účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, které mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Tímto účelem je podle důvodové zprávy k zákonnému opatření sjednocení zdanění finančního leasingu nemovité věci s jejím pořízením na úvěr, což se mělo promítnout i do výkladu přechodných ustanovení. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2019, č. j. 4 Afs 8/2019-41, a již zmíněného rozsudku č. j. 5 Afs 99/2020-28 vyplývá, že osvobození od daně by bylo možné uplatnit jen u smluv o finančním leasingu uzavíraných po 1. 1. 2014, nebo u nichž by převod na uživatele nastal v období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Stěžovatelka ale tento výklad považuje za nesprávný. Na posouzení, zda má určitá smlouva povahu smlouvy o finančním leasingu, by neměly mít vliv následné změny právní úpravy (např. prodloužení doby odpisování nebo omezení finančního leasingu pouze na odpisované nemovité věci). Výklad zvolený městským soudem neumožňuje při uzavírání smlouvy postavit „najisto“, zda budou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření.

Podle stěžovatelky se měl uplatnit výklad, že leasingová smlouva ze dne 13. 8. 2007 splňuje společná ustanovení o finančním leasingu podle § 21d zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, která mají být použita podle přechodného ustanovení čl. II bodu 23 zákona č. 267/2024 Sb. To odpovídá účelu prvně uvedeného ustanovení, jakož i zásadě *in dubio mitius*. Stěžovatelka měla z důvodu existence zákonného opatření u finančního leasingu legitimní očekávání, že osvobození od daně využije. Při konfliktu dvou výkladů je třeba dát přednost ochraně ústavního principu právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

IV. Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka v kasační stížnost pouze opakuje svá předchozí tvrzení a namítá nesprávnost posouzení věci správními orgány a městským soudem. V tomto ohledu setrvává na důvodech svého rozhodnutí a souhlasí s posouzením, které provedl městský soud v napadeném rozsudku. K jednotlivým námitkám žalovaný zopakoval, že stěžovatelka udělila daňovému poradci plnou moc pro celé nalézací řízení. Vydáním výzvy k odstranění pochybností, která se vztahovala k podanému daňovému přiznání, byl zahájen dílčí postup vedoucí ke správnému stanovení daně s cílem odstranit pochybnosti v podaném daňovém řízení. Daňové řízení pak může být ukončeno až právní mocí rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v odvolání, ani v jeho doplnění, nýbrž až v reakci na výzvu k prokázání skutečností, kterou zaslal stěžovatelce žalovaný při napravování vad výzvy správce daně. Stalo se tak až po zveřejnění rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 99/2020-28, kterým bylo vyhověno kasační stížnosti žalované v jiné věci týkající se finančního leasingu. Uvedená námitka je tak účelová, neboť do té doby stěžovatelka v doručování žádný problém nespatořovala. Žalovaný pravomocně rozhodl o odvolání před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[24] Ve vztahu k námitce nicotnosti výzvy žalovaný odkázal na vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti ze dne 9. 12. 2021. Z obsahu výzvy je zřejmé, že správce daně požadoval podání daňového přiznání na „standardním“ tiskopise č. 25 5547, a nikoli na „zvláštním“ tiskopise č. 25 5551, který sloužil pro přiznání daně z nabytí nemovitých věcí osvobozených od daně. Jde-li o tvrzenou nezákonnost výzvy a nedostatek jejího odůvodnění, žalovaný uznal nedostatečné vymezení pochybností. V důsledku tohoto zjištění zaslal stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností, kterou zmíněnou procesní vadu napravit. Důvodnou není ani opakovaná námitka, že měl správce daně místo výzvy k odstranění pochybností vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ve věci stěžovatelky bylo vyměřovací řízení zahájeno podáním daňového přiznání dne 11. 7. 2018, kdy ještě nebyla daň stanovena a nebyla ani známa poslední známá daň, vůči které by bylo možné podat dodatečné daňové přiznání. Výzva k odstranění pochybností o podaném daňovém přiznání podle § 89 daňového řádu byla proto zákonným postupem. Jde-li o námitku nezákonnosti výzvy žalovaného, stěžovatel ji uplatnil poprvé až v řízení o kasační stížnosti, v důsledku čehož je tato námitka podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Výzvu žalovaného nelze z žádných důvodů označit za nezákonnou.

pokračování

[25] Namítá-li stěžovatelka nesprávné posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 99/2020-28 zodpověděl otázku, k jakému okamžiku je nutné posuzovat splnění podmínek finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů. V posuzované věci byl rozhodným okamžikem den 26. 2. 2018, k němuž nastaly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí, a nikoli den uzavření leasingové smlouvy. Jednou ze zákonných podmínek pro účely posouzení oprávněnosti uplatněného osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření je také podmínka minimální doby finančního leasingu, která však u stěžovatelkou nabytých nemovitých věcí nebyla naplněna. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Mohl tak přezkoumat rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i případných vad řízení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Předně je třeba uvést, že kasační stížnost je formulována obsáhle, avšak na úkor její přehlednosti. Jejích téměř čtyřicet stran obsahuje řadu nadbytečně rozsáhlých citací soudních rozhodnutí, odborné literatury a dalších textů, které místo podpory vlastní argumentace spíše zahalují její podstatu. Argumenty uvedené v těchto citacích by bylo možné vyjádřit mnohem stručněji a přehledněji, aby byla jasně patrná jejich logická návaznost. Představa, že délka podání zvyšuje jeho přesvědčivost, je mylná. Takový postup naopak nadměrně zatěžuje orgán, který se podáním zabývá, jelikož ten musí ze spleti citací a odkazů účastníkovy argumenty vydedukovat. Úkolem Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti však není cizelovat argumentaci účastníka řízení za účelem jejího pochopení, nýbrž se jí má věcně zabývat, čehož nejlepším předpokladem je, aby byla v samotném podání srozumitelně vyjádřena.

[29] Námitky stěžovatelky se týkají tvrzené prekluze daně z nabytí nemovitých věcí s ohledem na to, že stěžovatelce nebyl řádně doručen platební výměr, dále nicotnosti a nezákonnosti výzvy správce daně, nezákonnosti výzvy žalovaného a vlastního posouzení splnění podmínek osvobození od uvedené daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření.

[30] Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat námitkou nezákonnosti výzvy žalovaného k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 115 ve spojení s § 92 odst. 4 a § 32 odst. 1 daňového řádu ze dne 4. 11. 2021. Stěžovatel ji totiž neuplatnil v žalobě, v důsledku čehož je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

V.a Rozsah plné moci a její význam z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně

[31] Nebylo předmětem sporu, že lhůta 3 let pro stanovení daně z nabytí nemovitých věcí, o kterou v posuzované věci jde, počala podle § 148 odst. 1 daňového řádu běžet dne 2. 7. 2018, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, a následně znovu podle

§ 148 odst. 3 daňového řádu dne 11. 7. 2018, kdy stěžovatelka podala řádné daňové přiznání. Nenastala-li by žádná jiná skutečnost mající význam pro běh této lhůty, pak by jejím posledním dnem byl den 11. 7. 2021. Předmětem posouzení žalovaného i městského soudu byla právní otázka, zda oznámení platebního výměru stěžovatelce dne 10. 6. 2021 jeho doručením daňovému poradci mělo za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V takovém případě by byl posledním dnem lhůty pro stanovení daně až den 11. 7. 2022 a daň by byla stanovena okamžikem nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného.

[32] Právě rozsahu uvedené plné moci se týká první okruh námitek stěžovatelky. Tyto námitky vycházejí z předpokladu, že při neexistenci zmocnění dne 11. 7. 2021 uplynula lhůta pro stanovení daně marně a daň již nebylo možné stanovit.

[33] Podle § 27 odst. 1 daňového řádu „[o]soba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat“. Ustanovení § 28 odst. 1 daňového řádu stanoví, že „[z]mocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje“. S tím souvisí § 28 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „[n]ení-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce.“ Uvedené shrnutí uzavírá § 41 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývá, že „[m]á-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování“.

[34] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem připomíná, že podle § 28 odst. 1 daňového řádu může být zmocnění uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění „je v pochybnostech vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007-158, č. 1811/2009 Sb. NSS). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících, z nichž jednou je v případě dohody o plné moci vlastní text plné moci jako listiny, která uzavření této dohody navenek osvědčuje. Zároveň platí, že není-li z okolností zřejmý opak, je třeba při posouzení rozsahu zastoupení na základě plné moci stejně jako u jiných právních jednání přisuzovat účastníkům právních vztahů jistou míru racionality (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, body 49 a 53).

[35] Plnou moc ze dne 4. 1. 2021, označenou jako „Udělení omezené plné moci“, stěžovatelka udělila daňovému poradci pro takto vymezené úkony:

- Zastupování ve věci Výzvy ze dne 18. 12. 2020 vydané pod č. j. 8980012/20/2010-70462-110893 k odstranění pochybností u přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, které bylo podáno daňovým subjektem dne 11. 07. 2018 a zaevidováno pod č. j. 5881069/18/2010-70462-110893 (dále jen Výzva).

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

pokračování

- *Zastupování v celém daňovém řízení ve věci Výzvy.*

[36] Městský soud zhodnotil obsah uvedené plné moci správně tak, že se vztahovala pouze na nalézací řízení, v němž správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností. V tomto řízení její rozsah nebyl dále omezen. Formulace „*v celém daňovém řízení ve věci Výzvy*“ opodstatňovala závěr, že plná moc se vztahovala na celé daňové řízení, v němž byla uvedena výzva vydána, a nikoli jen na úkony související s postupem k odstranění pochybností. Tento postup je totiž pouhým souborem některých úkonů správce daně v daňovém řízení, který ale sám povahu daňového řízení či jeho uzavřené části nemá. Správce daně neměl důvod jinak posoudit obsah plné moci, nebylo-li v ní omezení jen na některé úkony v daňovém řízení „*ve věci Výzvy*“ výslovně vyjádřeno.

[37] Pochybnost nevyvstala ani ze souvisejícího jednání stěžovatelky a daňového poradce, jde-li o podání odvolání proti platebnímu výměru, které daňový poradce učinil jménem stěžovatelky. Tvrzení, že tak činil bez zmocnění toliko jako příjemce platebního výměru, je účelové, neboť si musel být vědom toho, že správce daně mu adresoval platební výměr jako zástupci stěžovatelky. Právě ona byla příjemcem tohoto rozhodnutí. Daňový poradce v průvodní zprávě k podanému odvolání výslovně uvedl, že odvolání podává „*Za ITALMEC, spol. s r.o.*“. Pochybnosti o zastoupení vznikly až v odvolacím řízení, a to v návaznosti na sdělení žalovaného ze dne 27. 12. 2021, načež žalovaný vyzval stěžovatelku podle § 28 odst. 2 daňového řádu k úpravě plné moci, resp. k vyjasnění, zda ji daňový poradce stále zastupuje. Tím nebylo nijak zpochybněno její dřívější zastupování daňovým poradcem, včetně toho, že se vztahovalo i na doručování platebního výměru. Ten byl proto stěžovatelce prokazatelně oznámen.

[38] Uvedené znamená, že námitky stěžovatelky ohledně rozsahu plné moci nejsou důvodné. Jelikož platební výměr byl oznámen stěžovatelce, lhůta pro stanovení daně jí byla podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o 1 rok. Lze přisvědčit městskému soudu, že daň z nabytí nemovitých věcí nebyla stěžovatelce stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

V.b Nicotnost a nezákonnost výzvy správce daně

[39] Nezákonnost rozhodnutí žalovaného stěžovatelka spatřovala také v tom, že jeho vydání předcházela nezákonná výzva žalovaného, kterou měla být napravena nicotná a nezákonná výzva správce daně. Krajský soud považoval výzvu správce daně k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu za postrádající dostatečnou specifikaci pochybností správce daně, což ještě neznamená její nicotnost. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje a upozorňuje, že otázkou nicotnosti se žalovaný zabýval ve vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 5 daňového řádu, v němž odmítl, že by tato výzva byla vnitřně rozporná nebo právně či fakticky neuskutečnitelná.

[40] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se podává rozdíl mezi nezákonným a nicotným rozhodnutím: „*Nezákonné rozhodnutí existuje, je právně závazné, vynutitelné a vychází se z presumpce jeho správnosti, dokud není zrušeno. Proti němu lze brojít*

oprávněnými či dozorčími prostředky, avšak pokud tyto nejsou včas a řádně uplatněny, zůstává nezákonné rozhodnutí objektivně existující a nelze ho již odstranit. Naproti tomu se na nicotné rozhodnutí vždy hledí jako na neexistující, zdánlivé, nezakládající žádné právní následky, a proto nemusí být respektováno a veřejnou mocí dokonce ani nesmí být vynucováno. Nicotnost nelze zhojit uplynutím času a může tak k ní být přihlédnuto kdykoliv z úřední povinnosti“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 3. 2013, č. j. 7 As 100/2010-65, č. 2837/2013 Sb. NSS, bod 32). Rozhodnutí je nicotné, trpí-li „natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí [...] považovat nelze“. Příkladem takových vad je „absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, č. 1629/2008 Sb. NSS).

[41] Obsah výzvy správce daně, která měla povahu rozhodnutí, byl formulován určitým způsobem, tedy aby stěžovatelka doložila daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí na „standardním“ tiskopise sloužícím pro přiznání této daně a znalecký posudek k nemovitým věcem označeným v této výzvě. Jak vysvětlil již krajský soud, tyto požadavky bylo možné provést. Podstatné však je, že žalovaný si byl vědom nedostatků výzvy správce daně, a tudíž sám vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 115 odst. 1 ve spojení s § 92 odst. 4 a § 32 odst. 1 daňového řádu. Tato výzva směřovala k prokázání splnění všech podmínek pro uplatnění osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření, jimiž byly minimální doba odpisování, jakož i to, zda nabývané pozemky mohou být předmětem finančního leasingu. V jejím obsahu byly podrobně vyloženy pochybnosti žalovaného ohledně splnění uvedených podmínek.

[42] Nejvyšší správní soud zastává názor, že žalovaný výzvou k prokázání skutečností odstranil nedostatky výzvy správce daně, a tím i možný vliv této vady na zákonnost platebního výměru. Jak vyplývá z jeho ustálené judikatury, při soudním přezkumu odvolacího rozhodnutí je třeba vzít v úvahu, že ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů jeden celek (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, bod 14). Tomu odpovídá, že uvedená vada nemohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[43] Jde-li o námitku, že správce daně měl místo výzvy k odstranění pochybností vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s městským soudem k závěru, že předpokladem takového postupu by bylo pravomocné stanovení daně. Tak tomu ale v průběhu vyměřovacího řízení, v němž teprve byly vydány platební výměr i rozhodnutí žalovaného, nebylo. V neposlední řadě je třeba zopakovat, že namítá-li stěžovatelka nezákonnost výzvy žalovaného, jde o nepřipustnou námitku, která byla poprvé uplatněna v řízení o kasační stížnosti.

V.c Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle § 9 odst. 2 zákonného opatření

[44] Stěžovatelka nakonec zpochybnila samotné právní posouzení, zda se u jí nabytých nemovitých věcí uplatní osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření. Toto ustanovení stanovilo, že „[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického

pokračování

práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejím uživatelem podle zákona upravujícího daně z příjmů“.

[45] Zákonné opatření bylo účinné od 1. 1. 2014. Ke stejnému dni byl do zákona o daních z příjmů novelou provedenou zákonným opatřením č. 344/2013 Sb. vložen § 21d, který upravil obecná společná ustanovení o finančním leasingu. Finančním leasingem podle tohoto ustanovení bylo *„přenechání věci s výjimkou věci, která je nehmotným majetkem, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele věci“*, případně bylo ujednáno právo uživatele na takovýto převod. Novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2015, byl § 21d odst. 1 zákona o daních z příjmů změněn tak, že stanovil další podmínky finančního leasingu, včetně minimální doby finančního leasingu. Podle § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2015, byla 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.“* Nemovité věci, které byly předmětem leasingu v posuzované věci a u nichž bylo možné uplatnit odpisování, spadaly do odpisové skupiny 5, u níž je doba odpisování 30 let.

[46] Do nabytí účinnosti zákonného opatření upravoval § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů *„finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat“*, avšak výlučně za tím účelem, že nájemné u tohoto finančního pronájmu se za stanovených podmínek uznává jako výdaj (náklad). Mezi tyto podmínky patřila u nemovitostí doba nájmu nejméně do 30 let. V době uzavření leasingové smlouvy, tedy před tím, než dne 1. 1. 2008 nabyla účinnosti novela zákona o daních z příjmů provedená zákonem č. 261/2007 Sb., se u nemovitostí vyžadovala doba nájmu nejméně 8 let. Podle přechodného ustanovení čl. II bodu 12 zákona č. 261/2007 Sb. *„[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“*.

[47] Od 1. 1. 2014, kdy nabyla účinnosti novela tohoto ustanovení provedená zákonným opatřením č. 344/2013 Sb., obsahuje § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů obdobnou úpravu vztahující se k úplatě u finančního leasingu. Toto zákonné opatření neobsahovalo přechodná ustanovení týkající se smlouvy o finančním leasingu. V zákonu č. 267/2014 Sb. přechodná ustanovení čl. II body 23 a 24 upravovala použitelnost novelizovaných ustanovení o finančním leasingu na smlouvy o finančním leasingu, u kterých byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání přede dnem nabytí účinnosti toho zákona. Působnost nové zákonné úpravy byla možná jen za předpokladu, že předmět finančního leasingu byl takto přenechán uživateli v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014.

[48] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval tím, zda se osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření týká také nabytí nemovitých věcí, které byly předmětem leasingové smlouvy uzavřené za účinnosti § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění

účinném do 31. 12. 2007, a nájemné tak u nich bylo možné uplatňovat jako výdaj (náklad) za předpokladu, že doba nájmu trvala nejméně 8 let. Ve vztahu k přechodnému ustanovení čl. II bodu 12 zákona č. 261/2007 Sb. uvedl, že toto ustanovení je třeba vykládat jen ve vztahu k uznatelnosti nájemného jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, samotné „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“ (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 8/2019-41, bod 23). Zároveň dodal, že zákonné opatření, které stanovilo daň z nabytí nemovitých věcí, i zákonné opatření č. 344/2013 Sb., kterým novelizoval zákon o daních z příjmů, jsou vzájemně provázané předpisy přijaté v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Ustanovení § 9 odst. 2 zákonného opatření je proto třeba vykládat v souvislosti s § 21d zákona o daních z příjmů, což znamená, že „pokud zákonné opatření [...] 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“ (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 8/2019-41, bod 24).

[49] Pro posouzení věci je tedy rozhodné znění zákona o daních z příjmů účinné v době vzniku daňové povinnosti, kterou byl okamžik přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 8/2019-41, bod 25). Podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je třeba posuzovat podle toho, zda k tomuto okamžiku jsou splněny podmínky finančního leasingu, které s účinností od 1. 1. 2014 stanoví zákon o daních z příjmů. Od 1. 1. 2015 je součástí tohoto vymezení také minimální doba finančního leasingu podle § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 99/2020-28, bod 38).

[50] Zákonné vymezení finančního leasingu naopak nelze vázat na odlišné podmínky vycházející ze znění zákona o daních z příjmů účinného v minulosti. Takový následek by musela stanovit přechodná ustanovení, která by se vztahovala k dani z nabytí nemovitých věcí, žádná takováto zákonná úprava ale dána není. Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí zavedlo poprvé až zákonné opatření a nelze jej dovozovat zpětně ani na základě přechodných ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů týkajících se uplatnění daňových výdajů z titulu splátek nájemného za finanční leasing (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 99/2020-28, bod 36). K tomu je třeba dodat, že i když zákon o daních z příjmů již před účinností zákonného opatření zaručoval možnost uplatnit si nájemné podle smlouvy o finančním nájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku do výdajů (nákladů), tehdy účinný zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v § 19 ani v § 20 žádné osvobození od daně z převodu nemovitostí u finančního leasingu či jiného obdobného smluvního ujednání neupravoval. V tomto smyslu daňovým subjektům nemohlo vzniknout ani žádné legitimní očekávání (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 99/2020-28, bod 31).

[51] Městský soud rozhodl ve věci stěžovatelky v souladu s těmito závěry, na kterých Nejvyšší správní soud setrval i ve své následné judikatuře (srov. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 69/2023-97). Stěžovatelka sice uzavřela leasingovou smlouvu v roce 2007, pro posouzení, zda nabytí nemovitých věcí bylo osvobozeno od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření, bylo rozhodné, zda nemovité věci byly předmětem finančního leasingu podle § 21d zákona o daních z příjmů, ve znění účinném k 26. 2. 2018, k němuž nastaly

pokračování

právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Protože součástí těchto podmínek byla také minimální doba finančního leasingu, která činila 30 let, resp. 29,5 roku, je zřejmé, že u nabytých nemovitých věcí se osvobození od daně podle § 9 odst. 2 zákonného opatření neuplatní. Podle leasingové smlouvy, kterou uzavřela stěžovatelka, činila sjednaná doba leasingu jen 120 měsíců. Tyto závěry vycházejí z rozhodné právní úpravy, od níž se žalovaný ani městský soud nemohli odchýlit, a to ani s poukazem na stěžovatelkou formulovaný účel zákonného opatření. Stěžovatelka v době uzavření leasingové smlouvy neměla ani legitimní očekávání, že se na případné budoucí nabytí nemovitých věcí bude osvobození od daně vztahovat. Tehdejší zákonná úprava žádné takovéto osvobození nepředpokládala. Ani v této části tak kasační stížnosti stěžovatelky přisvědčit nelze.

VI. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. I když měl žalovaný ve věci úspěch, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevynaložil, pročez mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2025

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu