



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Erste Leasing, a.s.**, IČ: 16325460, se sídlem Horní náměstí 264/18, Znojmo, zast. JUDr. Jiřím Feichtingerem, Ph.D., advokátem, se sídlem třída Kpt. Jaroše 1932/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2017, č. j. 49846/17/5100-31461-701836, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 12. 2018, č. j. 25 Af 2/2018 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce, JUDr. Jiřího Feichtingera, Ph.D., advokáta, náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Ostravě domáhal zrušení nadepsaného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 4. 2017, č. j. 1940572/17/3201-00460-804787, kterým byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 349.632 Kč. Žalobce v žalobě namítal, že správce daně nesprávně posoudil otázku splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, která byla předmětem finančního leasingu.

[2] Krajský soud shledal žalobu důvodnou a označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Konstatoval, že žalovaný při posuzování podmínek osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí aplikoval kromě § 21d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 18. 3. 2014, který je nadepsán „Obecná společná ustanovení o finančním leasingu“ i § 24 odst. 4, který se věnuje výdajům na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení výše daně z příjmů. Z textu zákona je patrné,

že zákonodárce zakotvil definiční znaky pojmu finanční leasing pouze v § 21d zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 4 téhož zákona upravuje podmínky uznatelnosti úplat u finančního leasingu jako náklad (výdaj). Jakkoli § 9 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (dále jen „zákonné opatření“), v otázce posouzení, zdali smluvní vztah je či není finančním leasingem, odkazuje na zákon o daních z příjmů jako na celek, nelze rozšiřovat tam uvedené definiční znaky finančního leasingu o podmínky týkající se postupů specifických pro daň z příjmů.

[3] Krajský soud odmítl argumentaci žalovaného, která odkazovala na znění důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, jelikož tento zákon nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2015, a jako takový nejen, že nebyl v době vzniku daňové povinnosti relevantní ani jako výkladové vodítko, nýbrž v rozhodné době ani neexistoval, a tuto důvodovou zprávu tedy nelze použít jako podklad pro rozhodnutí v řízení před správním orgánem.

[4] Krajský soud nakonec konstatoval, že i kdyby snad minimální délka leasingu měla být adresátům předmětné normy patrná z povahy věci, jednalo by se v takovém případě jen o výklad rovnocenný s výkladem předestřeným žalobcem a ve smyslu zásady *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio mitius*, by musel převážet výklad pro žalobce příznivější.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[6] Stěžovatel namítá, že § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů stanoví, že doba finančního leasingu u nemovitých věcí musí trvat minimálně 30 let. Vzhledem k tomu, že zákonné opatření odkazuje v § 9 odst. 2 na zákon o daních z příjmů jako celek, je nutno aplikovat všechna ustanovení vztahující se k finančnímu leasingu, tedy nejen § 21d, ale i § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve kterém byla stanovena minimální doba trvání finančního leasingu, která představuje definiční znak (podmínku) finančního leasingu.

[7] V této souvislosti stěžovatel poukazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů, konkrétně na zvláštní část, čl. I, bod 107, podle něhož byl přesunut pouze z legislativně technických důvodů do § 21d písm. d) zákona o daních z příjmů jako určující definiční znak finančního leasingu minimální doba jeho trvání, včetně způsobu, od kdy se doba finančního leasingu počítá s tím, že z hlediska věcného obsahu tohoto textu dosud umístěného v ustanovení § 24 odst. 4 zde nedochází ke změně.

[8] V kontextu uvedeného dle názoru stěžovatele nemůže obstát závěr krajského soudu o nepoužitelnosti této části důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb. Stěžovatel je přesvědčen, že využití důvodové zprávy bylo relevantní, neboť z jejího obsahu vyplývá, že pouze z legislativně technických důvodů byl do § 21d zákona o daních z příjmů novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. přesunut definiční znak finančního leasingu (minimální doba jeho trvání) s tím, že z hlediska věcného obsahu tohoto textu dosud umístěného v § 24 odst. 4 zde nedochází ke změně. Ačkoli se tedy jedná o důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., který nebyl v době vzniku daňové povinnosti žalobce účinný, stěžovatelem využitá část této důvodové zprávy ve svém důsledku rekapituluje dosavadní právní úpravu a užívanou správní praxi. Lze tedy konstatovat, že podmínka (definiční znak) minimální doby trvání finančního leasingu byla v zákoně o daních z příjmů obsažena vždy.

[9] Stěžovatel dále namítá, že v posuzovaném případě byla smlouva o finančním pronájmu uzavřena dne 8. 12. 2005. Podle čl. II bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 261/2007 Sb.,

pokračování

o stabilizaci veřejných rozpočtů, se u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, až do doby ukončení finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, použije zákon o daních z příjmů ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[10] Právní režim smlouvy o finančním pronájmu se tedy řídí zákonem o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007. Smlouva o finančním pronájmu ze dne 8. 12. 2005 splňuje podmínku minimálního trvání finančního pronájmu v délce 8 let. Ze smluv uzavřených před 1. 1. 2014 mohou však být smlouvami o finančním leasingu jen smlouvy splňující všechny podmínky pro finanční leasing stanovené zákonem o daních z příjmů, včetně podmínky minimální doby jeho trvání, která je navázána od 1. 1. 2014 na odepisování v délce 30 let. Protože tedy nebyla v nyní řešeném případě splněna podmínka minimální doby trvání finančního leasingu v délce 30 let, jednoznačně nebyly splněny podmínky pro osvobození stanovené v § 9 odst. 2 zákonného opatření. Daň z nabytí nemovitých věcí tedy byla účastníku řízení stanovena zcela v souladu se zákonem.

[11] Podle stěžovatele není ani na místě aplikace zásady *in dubio mitius*, jelikož výklady, které připadají v posuzovaném případě v úvahu, nejsou rovnocenné.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2014 dobu trvání finančního leasingu stanoví jako podmínku uznání úplaty finančního leasingu jako výdaje. Ustanovení § 24 odst. 5 potom stanoví podmínky, za kterých lze finanční leasing uznat jako náklad, i když nejsou splněny podmínky podle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Doba trvání finančního leasingu má tedy toliko význam z hlediska daňové uznatelnosti leasingových splátek jako výdajů a s definicí finančního leasingu nemá nic společného. Definičním znakem leasingu se stala až na základě zákona č. 267/2014 Sb.

[13] Pokud stěžovatel odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 267/2014 Sb., jedná se o zcela nepřipustnou a nezákonnou manipulaci, hrubě zkreslující text zákona v rozhodné době. Jak správně uvedl krajský soud, v době rozhodné pro posuzování podmínek osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí neexistovala ani tato novela, ani důvodová zpráva a stěžovatel není oprávněn se jí zpětně řídit.

[14] Žalobce proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Žalobce kupní smlouvou ze dne 6. 3. 2014 převedl vlastnické právo k nemovitostem uvedeným v této smlouvě na společnost FUCHS OIL CORPORATION (CZ), spol. s r. o. Ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí došlo s účinky ke dni 18. 3. 2014. Dne 24. 6. 2014 podal žalobce daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém

podle § 6, § 7 a § 9 zákonného opatření uplatnil osvobození tohoto převodu vlastnického práva od daně z nabytí nemovitých věcí. Přílohou daňového přiznání byla „*Smlouva o finančním pronájmu budovy, nájemní smlouva k pozemku a dohoda o budoucí koupi pozemku*“ ze dne 8. 12. 2005, kterou žalobce dokládal, že k převodu vlastnického práva k nemovitostem došlo v rámci finančního leasingu.

[18] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je, zda nabytí vlastnického práva k věci bylo osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí.

[19] Podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že *[d]aňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.*

[20] Podle § 9 odst. 2 zákonného opatření ve znění účinném do 31. 10. 2016, *[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je předmětem finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů, jejím uživatelem podle zákona upravujícího daně z příjmů; pro účely daně z nabytí nemovitých věcí může být předmětem finančního leasingu i právo stavby.*

[21] Zákon o daních z příjmů definuje finanční leasing v § 21d odst. 1, který ve znění účinném do 31. 12. 2014 stanovil, že *[f]inančním leasingem se pro účely daní z příjmů rozumí přenechání věci s výjimkou věci, která je hmotným majetkem, vlastníkem k užití uživateli za úplatu, pokud je při vzniku smlouvy a) ujednáno, že po uplynutí sjednané doby převede vlastník užívané věci vlastnické právo k ní za kupní cenu nebo bezúplatně na uživatele věci, b) ujednáno právo uživatele na převod podle písmene a).*

[22] Na tomto místě je třeba předně konstatovat, že v posuzovaném případě nelze vycházet ze zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2007, jak dovozuje v kasační stížnosti stěžovatel. Stěžovatel tento postup odůvodňuje odkazem na přechodné ustanovení čl. II bod 12 zákona č. 261/2007 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2008. Podle tohoto 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.*

[23] Citované přechodné ustanovení stanoví, 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.

[24] Výklad stěžovatele je nesprávný i z toho důvodu, že zákonné opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, a zákonné opatření senátu č. 344/2013 Sb., kterým byl do zákona o daních z příjmů implementován § 21d, jsou vzájemně provázané předpisy přijaté v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva. 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

pokračování

obsaženou v zákoně o daních z příjmů, nelze vycházet ze znění zákona o daních z příjmů, které tuto definici neobsahovalo.

[25] Pro posouzení věci je tedy rozhodné znění zákona o daních z příjmů účinné v době vzniku daňové povinnosti, kterou je podle § 3 daňového řádu okamžik přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího, tedy den 18. 3. 2014.

[26] Nedůvodná je dále námitka, že v dotčeném období byla definičním znakem finančního leasingu také doba jeho trvání ve smyslu § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[27] Nejvyšší správní soud se zde předně ztotožňuje s krajským soudem, že stěžovatel svým výkladem překročil zásadu zákonnosti podle § 5 daňového řádu, jelikož zúžil definici finančního leasingu zakotvenou v § 21d zákona o daních z příjmů. Krajský soud rovněž správně konstatoval, že nelze vycházet z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., jelikož tento právní předpis ani důvodová zpráva v době vzniku daňové povinnosti neexistovaly.

[28] Tento závěr nemůže zvrátit ani námitka stěžovatele, že důvodová zpráva pouze potvrzuje správnost jeho výkladu zákona. Ustanovení § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů upravuje podmínku doby trvání finančního leasingu ve vztahu k uznatelnosti úplaty za finanční leasing jako výdaje při stanovení základu daní z příjmů. Výslovně se tedy vztahuje k odlišnému institutu, než je daň z nabytí nemovitých věcí. Jak také vhodně uvedl žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, tato podmínka nepředstavuje definiční znak finančního leasingu také z toho důvodu, že § 24 odst. 5 zákona o daních z příjmů upravuje situace, kdy se úplata za finanční leasing uznává jako výdaj, ačkoliv podmínku doby trvání nesplňuje.

[29] Pokud by přesto mělo být k důvodové zprávě k zákonu č. 267/2014 Sb. (srov. Poslanecká sněmovna, volební období 2013-2017, sněmovní tisk č. 252/0, www.psp.cz) přihlíženo, Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že z důvodové zprávy lze dovozovat, že by délka trvání finančního leasingu měla být vždy jeho definičním znakem. Důvodová zpráva ke změnám § 21d odst. 1 uvádí: „*Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 1 rozšiřuje definici finančního leasingu ve smyslu ztotožnění se s ekonomickou náplní tohoto pojmu.*“ (zvýraznění doplněno soudem). Ke změnám v § 21d odst. 2 potom důvodová zpráva uvádí, že „*[n]avržená úprava ustanovení § 21d odst. 2 vymezuje, co se rozumí minimální dobou finančního leasingu, která je nově jedním z definičních znaků finančního leasingu.*“

[30] Z citovaných pasáží je tedy evidentní, že minimální doba finančního leasingu byla zavedena jako nový definiční znak finančního leasingu. To důvodová zpráva konstatuje zcela výslovně, a retrospektivní aplikace této později zavedené minimální doby trvání leasingu na posuzovaný případ správními orgány byla tedy nezákonná.

[31] Ačkoliv tedy s účinností od 1. 1. 2015 byla do § 21d zákona o daních z příjmů podmínka doby trvání mezi definiční znaky vložena, nelze existenci této podmínky dovozovat také v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, v níž nastaly okolnosti rozhodné pro vznik daňové povinnosti žalobce. Nejvyšší správní soud poukazuje v této souvislosti na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, v němž se mimo jiné uvádí: „*pokud zákonodárce je v určitém obledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.*“ Jak bylo nicméně vyloženo výše, v posuzovaném případě nejde o situaci, kde by zjevně došlo pouze k formulačnímu vyjasnění právní úpravy.

[32] Lze poukázat též na důvodovou zprávu k § 9 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb. (Senát, 9. funkční období, senátní tisk č. 185, www.senat.cz), ve které se uvádí: „V zájmu sjednocení zdanění finančního leasingu nemovité věci ve srovnání s pořízením nemovité věci za hotové peníze či na úvěr ustanovení odstavce 2 osvobozuje od daně z nabytí nemovitých věcí nabytí vlastnického práva k nemovité věci jejím uživatelem na základě finančního leasingu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Jak vyplývá ze zákona o daních z příjmů, rozumí se finančním leasingem pro účely daní z příjmů přenechání věci 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 tohoto uživatele věci, nebo právo uživatele na takový převod.“ Důvodová zpráva tedy také dobu trvání finančního leasingu jako jeho definiční znak neuvádí, neboť odkazuje pouze na definiční znaky uvedené v § 21d zákona o daních z příjmů.

[33] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že doba trvání nebyla v době od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 znakem finančního leasingu ve smyslu § 21d zákona o daních z příjmů a neměla význam pro posouzení, zda je nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která byla předmětem finančního leasingu, osvobozeno od daně z nabytí nemovitých věcí.

[34] Pro úplnost soud dodává, že zásada *in dubio mitius* se v posuzovaném případě neuplatí, jelikož soud ve vztahu k posuzované právní otázce neshledal střet více srovnatelně přesvědčivých výkladů, který uplatnění této zásady podmiňuje.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[35] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[36] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, který úspěšný byl, vznikly náklady spojené se zastoupením advokátem (§ 35 odst. 2 s. ř. s), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí odměna zástupce 3.100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč.

[37] Zástupce žalobce je společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a tato právnická osoba je plátcem daně z přidané hodnoty. Částka přiznaných nákladů se proto zvyšuje podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o tuto daň, tj. na 4.114 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 4. dubna 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu