13. 6. 2022

ID: 114799

# Daň z nabytí nemovitých věci

Podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je nutno posuzovat v kontextu definice finančního leasingu, která byla do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zavedena s účinností od 1. 1. 2014, a to bez jakýchkoli přechodných ustanovení.

Pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 9 odst. 2 zákonného opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, je rozhodné znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, účinné v době vzniku daňové povinnosti – tj. okamžiku přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího.

Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí z titulu ukončení smlouvy o finančním leasingu zavedlo poprvé zákonné opatření č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. 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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

(Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky č.j. 5 Afs 99/2020 - 28 ze dne 8.10.2021)

Nejvyšší správní soud rozhodl v právní věci žalobkyně: QANTO s.r.o., se sídlem P., zast. JUDr. M.N., advokátem, se sídlem L., proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem B., v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 10. 3. 2020, č. j. 52 Af 61/2019 – 41, tak, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, ze dne 10. 3. 2020, č. j. 52 Af 61/2019 - 41, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

Z odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 9. 2019, č. j. 39950/19/5100-31461–701836; tímto stěžovatel pravomocně žalobkyni doměřil daň z nabytí nemovitých věcí dle zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, v platném znění (dále „zákon o dani z nabytí nemovitých věcí“), a to z důvodu nesplnění podmínek pro přiznání daňového osvobození dle § 9 odst. 2. uvedeného zákona.

[2] Žalobkyně na základě kupní smlouvy ze dne 31. 10. 2017 zakoupila od společnosti TESTA INVEST s.r.o., nemovité věci v kupní ceně 10 615 936 Kč, které byly před tím předmětem leasingové smlouvy; smlouva byla ujednána na dobu 240 měsíců, tj. 20 let. Vklad práva vlastnického do katastru nemovitostí byl proveden dne 12. 12. 2017 s právními účinky ke dni 31. 10. 2017.

[3] Dne 29. 3. 2018 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž uplatnila nárok na osvobození podle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí. Správce daně, potažmo stěžovatel dospěli k závěru, že pro účely posouzení oprávněnosti uplatněného osvobození od daně ve smyslu § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí nebyla splněna podmínka minimální doby finančního leasingu ve smyslu § 21d odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 10. 2017, tj. doba 30 let, pročež žalobkyni nebylo

osvobození od daně přiznáno a byla jí doměřena daň.

[4] Žalobkyně v žalobě především namítala nesprávnou aplikaci právní úpravy rozhodné pro posouzení naplnění definičních znaků finančního leasingu; odkázala na relevantní právní úpravu v zákoně o daních z příjmů a upozornila především na přechodná ustanovení jednotlivých novel, která správní orgány nezohlednily; upozornila na § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů účinného v době uzavření leasingové smlouvy, tj. k 17. 11. 2004, dále na část první, čl. II., bod 9, přechodných ustanovení zákona č. 545/2005 Sb., kterým se mění zákon o daních z příjmů; dle části první, čl. II., bodu 9 přechodných ustanovení: „U hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004, se pro účely ustanovení § 24 odst. 4 písm. a), § 24 odst. 4 písm. b) a § 30 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb. použije doba odpisování platná v době uzavření smlouvy." V takovém případě by zákonnou podmínkou byla minimální doba finančního leasingu 8 let a žalobkyni by nárok na osvobození od daně z nabytí nemovitostí vznikl. Pokud správní orgány postupovaly dle zákona o daních z příjmů ve znění ke dni vzniku daňové povinnosti, tj. k 31. 10. 2017, přičemž dospěly k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínku minimální doby 30 let trvání leasingu, postupovaly nezákonně.

[5] Krajský soud argumentaci žalobkyně přisvědčil, žalobu shledal důvodnou a rozhodnutí stěžovatele zrušil. Konstatoval, shodně se stěžovatelem, že žalobkyni vznikla dle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daňová povinnost tudíž žalobkyni vznikla dne 31. 10. 2017, tj. dnem právních účinků kupní smlouvy; na posouzení daňové povinnosti se tak použije právní úprava účinná ke dni vzniku daňové povinnosti. Krajský soud současně však též zdůraznil, že k posouzení, zda předmět daně byl zároveň předmětem finančního leasingu, je nutné vycházet z ustanovení zákona o daních z příjmů, která finanční leasing upravují; zákon o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti, tj. 31. 10. 2017 přitom stanoví nejkratší možnou dobu finančního leasingu 30 let. Na tomto místě dle krajského soudu však daňové orgány nesprávně ukončily právní posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neboť již nepřihlížely ke všem relevantním ustanovením v zákoně o daních z příjmů; konkrétně vytkl stěžovateli, že nepřihlížel především k přechodným ustanovením novely zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 267/2014 Sb.; tato v čl. I., bod 108, obsahovala znění § 21d odst. 2 zákona o daních z příjmů: „Minimální dobou finančního leasingu je 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.". Dle krajského soudu však nelze pominout přechodné ustanovení obsažené v čl. II zmíněné novely, bod 23, který zní: „Ustanovení o finančním leasingu dle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije na smlouvy o finančním leasingu, u kterých byl předmět finančního leasingu uživateli přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona." Z citovaného přechodného ustanovení tak dle krajského soudu zcela jasně vyplývá, že byl-li předmět finančního leasingu žalobkyni přenechán ve stavu způsobilém obvyklému užívání přede dnem nabytí účinnosti novely (dle smlouvy v roce 2004), použijí se ustanovení o finančním leasingu dle zákona o daních z příjmů ve znění před nabytím účinnosti zmíněné novely. Uzavřenou leasingovou smlouvu bylo tedy v tento moment nutno posuzovat dle právní úpravy účinné do dne nabytí účinnosti novely č. 267/2014 Sb., tj. do 1. 1. 2015, konkr. je tedy třeba vycházet z § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, dle kterého „doba finančního leasingu hmotného movitého majetku činí alespoň minimální dobu odpisování uvedenou v § 30 odst. 1; u hmotného movitého majetku zařazeného v odpisové skupině 2 nebo 3 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu lze dobu finančního leasingu zkrátit až o 6 měsíců. U nemovitých věcí musí doba finančního leasingu trvat nejméně 30 let." Dle krajského soudu však opět v tomto případě bylo nutno zohlednit právní úpravu obsaženou v zákoně č.

261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který v čl. I, bod 121 nahradil ve větě druhé § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů číslo „8“ číslem „30“. Touto novelou tedy došlo ke změně zákonného požadavku na nejkratší možnou dobu finančního leasingu u nemovité věci (z 8 na 30 let). Rovněž v tomto případě bylo dle krajského soudu nutno tuto novelu aplikovat včetně přechodných ustanovení; dle 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.“ I v tomto případě je tak nutno při posuzování zákonných náležitostí pro finanční leasing postupovat dle úpravy platné před nabytím účinnosti zákona č. 261/2007 Sb.; proto je třeba vycházet z § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů, který v rozhodném období stanovil: „U nemovitostí musí doba nájmu trvat nejméně osm let.“ Takto znějící § 24 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů byl účinný i ke dni podpisu smlouvy o finančním leasingu, tj. ke dni 17. 11. 2004.

[6] Krajský soud poukázal shodně s žalobkyní rovněž na zákon č. 545/2005 Sb., konkrétně čl. II, bod. 9, ze kterého vyplývá, že „u hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku uzavřené do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004, se pro účely ustanovení § 24 odst. 4 písm. a), § 24 odst. 4 písm. b) a § 30 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona č. 492/2000 Sb. použije doba odpisování platná v době uzavření smlouvy.“ Z uvedeného dovodil, že zákonodárce při novelizacích zákona o daních z příjmů vždy udržoval pro smlouvy uzavřené před účinností novel právní jistotu spočívající v aplikaci právní úpravy účinné před účinností novely. Krajský soud dospěl k závěru, že při posuzování zákonných náležitostí finančního leasingu byly daňové orgány povinny vycházet z právní úpravy účinné v době uzavření leasingové smlouvy, jelikož i přes četnou novelizaci zákona o daních z příjmů přechodná ustanovení vždy odkazují při posuzování náležitostí finančního leasingu na právní úpravu účinnou před nabytím účinnosti citovaných dílčích novel.

[7] V kasační stížnosti stěžovatel především předeslal, že samotný institut osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v případě nabytí předmětu finančního leasingu jeho uživatelem byl do právního řádu zaveden až zákonem o dani z nabytí nemovitých věcí, stejně tak zákonná definice finančního leasingu byla do právního řádu začleněna až zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

[8] Stěžovatel má za to, že krajský soud při posouzení podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nesprávně aplikoval § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů a posuzoval splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v kontextu přechodných ustanovení všech zákonných předpisů, kterými byla postupem času měněna ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se uznatelnosti nákladů na nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, resp. finančního leasingu. Krajský soud přitom zcela odhlédl od toho, že předmětem přezkumu je splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí podle zákona o dani z nabytí nemovitých věcí, a nahlížel na příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů a jeho novel, jakoby od počátku stanovovala podmínky pro osvobození daně z nabytí nemovitých věcí. Tak tomu však být nemohlo, neboť osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v případě nabytí předmětu finančního leasingu jeho uživatelem představuje v právním řádu zcela nový institut zavedený až citovaným zákonným opatřením. Současně se zakotvením tohoto osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí byl do zákona o daních z příjmů novelou provedenou zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. vložen zcela nový § 21d: „Obecná společná ustanovení o finančním leasingu“, jehož obsahem je zákonná definice finančního leasingu.

[9] Stěžovatel poukázal na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 8/2019 - 41, ze dne 4. 4. 2019, v němž se uvádí: „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 rekodifikací 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 obsaženou v zákoně o daních z příjmů, nelze vycházet ze znění zákona o daních z příjmů, které tuto definici neobsahovalo.“ Ačkoliv institut odpovídající pozdějšímu finančnímu leasingu byl v minulosti českým právním řádem aprobován a byly s ním spojeny určité právní účinky (co do uznatelnosti s ním spojených nákladů), zákonodárce nezamýšlel, aby legální definice finančního leasingu byla směrem do minulosti definována odlišnými podmínkami navázanými na znění jakéhokoliv zákonného ustanovení ve znění účinném v minulosti. Taková vůle by totiž musela být výslovně projevena, a to právě prostřednictvím přechodného ustanovení, které však v posuzované věci v zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb., resp. č. 344/2013 Sb., absentuje. Proto se přechodná ustanovení v zákoně o daních z příjmů, která řeší, v jakém znění se použije právní úprava zákona o daních z příjmů, aplikují pouze pro účely stanovení daně z příjmů (ve vztahu k uznatelným výdajům), nikoliv pro účely stanovení daně z nabytí nemovitých věcí (resp. posouzení nároku na osvobození od této daně).

[10] Dle stěžovatele se krajský soud aplikací přechodných ustanovení k uznatelnosti nákladů na nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, respektive aplikací § 24 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů účinného ke dni podpisu smlouvy o leasingu – jakožto ustanovení stanovícího podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, dopustil nesprávného posouzení právní otázky.

[11] Stěžovatel dodává, že závěr krajského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání je plně odvislý od výše popsané záměny zákonné definice finančního leasingu a podmínky pro uznatelnost nákladů spočívajících v nájemném u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku. Proto se nelze s názorem o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání ztotožnit. Stěžovatel právě s ohledem na absenci zákonné definice finančního leasingu v zákoně o daních z příjmů v jeho zněních účinných před 1. 1. 2014 neposuzoval splnění podmínek pro osvobození daně z nabytí nemovitých věcí v kontextu přechodných ustanovení novel, které nabyly účinnosti před datem 1. 1. 2014. Veškerá přechodná ustanovení k jednotlivým novelám zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 1. 1. 2014 se totiž týkala výlučně podmínek uznatelnosti výdajů vynaložených na nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (takto se k nim stěžovatel i vyjádřil), nikoliv samotné definice finančního leasingu, která v té době nebyla v českém právním řádu obsažena (viz bod 41 rozhodnutí stěžovatele). Pokud tedy krajský soud přechodná ustanovení týkající se § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů zkoumal a poukazuje na potřebu zdůvodnění jejich neaplikace, spočívá právě v tom nezákonnost napadeného rozsudku. Krajským soudem zkoumaný § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů totiž v době jeho novelizací předcházejících datu 1. 1. 2014 nemohl stanovovat podmínky, za kterých lze smluvní ujednání označit za finanční leasing coby podmínku následného osvobození nabytí nemovité věci od daně z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření o dani z nabytí nemovitých věcí (jelikož § 21d zákona o daních z příjmů nebyl v době jednotlivých krajským soudem zkoumaných novelizací zákona o daních z příjmů součástí právního řádu České republiky, stejně jako samotná možnost osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí u finančního leasingu.

[12] Stěžovatel poukazuje na bod 25 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 8/2019 – 41, ze dne 4. 4. 2019, z něhož jednoznačně vyplývá, že pro posouzení zákonné povinnosti na dani z nabytí nemovitých věcí je rozhodným zněním zákona o daních z příjmů znění účinné v době vzniku daňové povinnosti na dani z nabytí nemovitých věcí, tj. podle § 3 daňového řádu v okamžiku přechodu vlastnického práva z prodávajícího na kupujícího (srov. body 10, resp. 32 žalobou napadeného rozhodnutí), což v posuzované věci nastalo 31. 10. 2017. Žalobcem předložená

leasingová smlouva přitom podmínky finančního leasingu vyplývající ze zákona o daních z příjmů ve znění účinném k výše uvedenému dni nesplňovala (srov. bod 36 žalobou napadeného rozhodnutí).

[13] Výše uvedené potvrzuje rovněž zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 254/2016 Sb., kterým se mění zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Z uvedené důvodové zprávy vyplývá: „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. Uvedené znamená, že nezáleží na tom, kdy byla smlouva o finančním leasingu uzavřena, ale zda splňuje podmínky finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném v okamžiku realizace transakce (nabytí vlastnického práva k věci, která je předmětem finančního leasingu).”

[14] Žalobkyně vyjádřila s názorem stěžovatele nesouhlas, setrvala na své žalobní argumentaci stran nutnosti aplikace přechodných ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů; kasační stížnost navrhuje zamítnout. Žalobkyně má za to, že i pokud by jiné právní názory žalovaného byly akceptovatelné, je nutné aplikovat zásadu in dubio pro mitius. Dle této zásady by měl být aplikován výklad pro žalobkyni příznivější, tedy ten, který prosazuje žalobkyně, a ke kterému se přiklonil i krajský soud. Neobstojí ani námitka, že jiný výklad není v rozporu se zásadou legitimního očekávání, protože žalobkyně v době uzavření leasingové smlouvy nemohla očekávat, že v budoucnu bude koupě osvobozena od daně z nabytí nemovitých věcí. Žalobkyně uvádí, že takové legitimní očekávání nelze stavět pouze na tom, jaký byl stav právní úpravy v té době. I současný legislativní vývoj ukazuje, že daň z nabytí nemovitých věcí je dlouhodobě považována za nedůvodnou daň, která má být každým dnem zrušena, a o jejím zrušení jsou vedeny diskuze již po mnoho let.

[15] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, přitom přihlížel k tomu, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Mezi stranami není sporný skutkový stav věci, sporná je otázka právní, konkr. aplikace příslušné právní úpravy. Stěžovatel zastává názor, že aplikovatelná je zákonná úprava, včetně podmínek pro finanční leasing, dle zákona o daních z příjmů, účinná ke dni právních účinků zápisu vlastnického práva žalobkyně k nemovitostem do katastru nemovitostí, tj. k 31. 10. 2017. Krajský soud naopak dospěl k závěru, že skrze přechodná ustanovení jednotlivých novelizací zákona o daních z příjmů na věc měla být aplikována právní úprava účinná ke dni 17. 11. 2004. Konkrétně pak zůstává spornou otázka splnění podmínky doby trvání nájmu nemovité věci k naplnění definičních znaků leasingové smlouvy dle zákona o daních z příjmů. Právní úprava účinná ke dni 17. 11. 2004 vyžadovala dobu trvání nájmu u nemovitých věcí alespoň 8 let, dle právní úpravy účinné ke dni 31. 10. 2017 se vyžaduje doba trvání nájmu u nemovitých věcí alespoň 30 let.

[18] Podle § 3 daňového řádu daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

[19] S účinností od 1. 1. 2014 došlo ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Zdanění (osvobození) úplatných převodů bylo nově upraveno zákonem o dani z nabytí nemovitých věcí; zdanění (osvobození) bezúplatných příjmů bylo přeneseno do § 4a, resp. § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[20] Pro daňové povinnosti u daně dědické, daně darovací a daně z převodu nemovitostí, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření

Senátu č. 340/2013 Sb., se použije zákon č. 357/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákonného opatření (viz § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., obdobně viz též čl. II, bod 21 přechodných ustanovení zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.)

[21] Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

[22] Podle § 9 odst. 2 uvedeného zákonného opatření od 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.

[23] Zákon o daních z příjmů definuje pojem finanční leasing, který nahrazuje dříve používané slovní spojení „pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku" v § 21d, který byl do zákona o daních z příjmů nově vložen na základě zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (bod 266): „Finančním leasingem se pro účely daní z příjmů rozumí přenechání věci s výjimkou věci, která je nehmotným 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)."

[24] Pokud k převodu vlastnického práva po uplynutí sjednané doby nedojde nebo je finanční leasing předčasně ukončen, hledí se na takový právní vztah tak, jako by byl od počátku vztahem nájemním, nikoli vztahem z finančního leasingu. V takovém případě, např. pokud by došlo k převodu vlastnického práva na jinou osobu než na uživatele podle smlouvy o finančním leasingu, by tak nabytí vlastnického práva k této nemovité věci od daně z nabytí nemovitých věcí osvobozeno nebylo.

[25] Zákonem č 267/2014 Sb., kterým byl novelizován zákon o daních z příjmů, byl s účinností od 1. 1. 2015 doplněn v § 21d nový odstavec 2: „Minimální dobou finančního leasingu je 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." Ke změnám v § 21d odst. 2 důvodová zpráva uvádí: „Navržená úprava ustanovení § 21d odst. 2 vymezuje, co se rozumí minimální dobou finančního leasingu, která je nově jedním z definičních znaků finančního leasingu." (srov. Poslanecká sněmovna, volební období 2013-2017, sněmovní tisk č. 252/0, www.psp.cz)

[26] Krajský soud shodně se stěžovatelem dospěl prvotně ke správnému závěru, že daňová povinnost žalobkyni vznikla ke dni uzavření smlouvy, tj. 31. 10. 2017, jakož i k závěru, že pro posouzení vzniku daňové povinnosti je dle § 3 daňového řádu rozhodná právní úprava k tomuto datu.

[27] Nejvyšší správní soud však shledal nesprávným další postup krajského soudu, který definiční znaky finančního leasingu dovozoval zpětně per přechodná ustanovení jednotlivých novelizací zákona o daních z příjmů týkajících se splnění podmínek, za kterých lze nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, resp. finančního leasingu, uznat jako výdaj (náklad) dle při stanovení základu daně z příjmů (§ 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů).

[28] Nejvyšší správní soud se k aplikaci přechodných ustanovení zákona o daních z příjmů v souvislosti s osvobozením od daně z nabytí nemovitých věcí již vyjádřil v rozsudku ze dne 4. 5. 2019, č. j. 4 Afs 8/2019 - 41: „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. (...) 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.“ Nejvyšší správní soud dále konstatoval: „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 rekodifikací 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 obsaženou v zákoně o daních z příjmů, nelze vycházet ze znění zákona o daních z příjmů, které tuto definici neobsahovalo.“

[29] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že podmínky pro daňovou uznatelnost nákladů spočívajících v platbách nájemného dle předložené smlouvy o finančním leasingu byly u žalobkyně v kontextu přechodných ustanovení krajským soudem aplikovaných splněny, a proto platby nájemného nepochybně představují náklady ve smyslu § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to s ohledem na znění zákona o daních z příjmů účinné v době uzavření smlouvy (v roce 2004), kdy minimální doba trvání smlouvy byla stanovena na 8 let.

[30] V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud krajský soud na podporu svých úvah odkazuje na novelu zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 545/2005 Sb. a dovozuje vůli zákonodárce udržovat pro smlouvy uzavřené před účinností novel právní jistotu spočívající v aplikaci právní úpravy účinné před účinností novel, činí tak (v souvislosti s naplněním podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí) zcela nepřípadně. Požadavek právní jistoty vyjádřený v novelách zákonů prostřednictvím přechodných ustanovení je zcela jistě legitimní a Nejvyšší správní soud o této věci s žalobkyní ani s krajským soudem nepolemizuje. Není pochyb o tom, že jedním ze základních atributů, kladených na právní předpis v materiálně pojatém právním státě, je jeho srozumitelnost a předvídatelnost následků. Ústavní soud např. ve svém nálezu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000, uvedl: „Nelze se totiž ztotožnit s tím, aby negativní důsledky nedostatků v právní úpravě, ať už jde o absenci příslušných norem, nebo jejich nesrozumitelnou formulaci, pokud jsou jimi ze strany státu ukládány povinnosti občanům (jednotlivcům), nesly právě tyto subjekty. Jestliže nastane právní situace, že v úvahu připadá více možností jednání (v daném případě lze hovořit spíše o nutnosti), pak je nezbytné volbu jednotlivce pro některou z nich respektovat.“ O takový případ se zde však nejedná.

[31] Pokud zákon o daních z příjmů daňovému subjektu umožnil za určitých předem stanovených podmínek uplatnit do daňových výdajů dle § 24 splátky nájemného, je zcela jistě třeba trvat na tom, aby mu tuto možnost v předem stanoveném režimu zákonodárce garantoval za neměnných podmínek po celou dobu trvání uzavřené smlouvy; obdobně tak zákonodárce činil např. v případě započatého odepisování majetku, apod. Jinými slovy, již v době uzavření leasingové smlouvy musí být předvídatelný následek jejího porušení – neuznání výdajů, stejně tak tomu musí být v případě jejího neporušení; nelze přitom odhlížet od aspektu účetního. Především však, zatímco zákon o daních z příjmů žalobkyni uplatnění daňových výdajů z titulu placení splátek nájemného u finančního leasingu, resp. smlouvy o finančním nájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, v § 24 odst. 4 v roce 2004, resp. již od roku 1993 garantoval, tehdy platný a 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, resp. nemovitých věcí z titulu finančního leasingu či na základě obdobného smluvního ujednání vůbec neupravoval. Žalobkyně tedy ani v době uzavření leasingové smlouvy v roce 2004 nemohla legitimně očekávat, že v případě jejího ukončení a následného odkoupení nemovitosti bude její příjem od majetkové daně osvobozen, stejně tak nemohla ani předvídat, zda a jakou daní bude v době ukončení smlouvy příjem zdaněn.

[32] Podmínky pro osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí je tedy nutno posuzovat v kontextu definice finančního leasingu, která byla do zákona o daních z příjmů, na který zákon o dani z nabytí nemovitých věcí odkazuje, zanesena až s účinností od 1. 1. 2014, a to bez jakýchkoliv přechodných ustanovení.

[33] Ačkoliv tedy hmotný majetek - nemovitá věc splní podmínky stanovené pro finanční pronájem dle znění zákona o daních z příjmů, které se na něj z hlediska daní z příjmů včetně příslušných přechodných ustanovení novel aplikuje, nemusí ještě být splněna podmínka stanovená v odst. § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí v spojení s § 21d zákona o daních z příjmů.

[34] Jakkoli v nyní projednávané věci je časové období, v němž žalobkyni daňová povinnost vznikla, odlišné, dopadají závěry stran aplikace přechodných ustanovení k § 24 zákona o daních z příjmů, k nimž Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku sp. zn. 4 Afs 8/2019 dospěl, na právě projednávanou věc. Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se od nich odchýlit. Na tom nic nemění ani fakt, že v uváděném případě znění § 21d zákona o daních z příjmů účinné do 31. 12. 2014 nestanovilo jakožto definiční znak finančního leasingu žádnou dobu jeho trvání (pročež právě bylo v daném případě osvobození krajským soudem přiznáno a kasační stížnosti žalovaného nebylo vyhověno). Jak již bylo předesláno výše, novelou provedenou zákonem č. 167/2014 Sb. byl tento definiční znak do § 21d zákona o daních z příjmů vložen [viz bod 25 výše].

[35] Žalobkyni v nyní projednávané věci daňová povinnost vznikla v roce 2017, tedy v době, kdy již byla minimální délka trvání leasingu v zákoně jednoznačně výslovně stanovena. Pro posouzení věci je tak 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 31. 10. 2017 (srov. bod 25 rozsudku sp. zn. 4 Afs 8/2019).

[36] Legální definici finančního leasingu obsaženou v § 21d zákona o daních z příjmů účinném v době vzniku daňové povinnosti nelze zpětně definovat odlišnými podmínkami navázanými na znění jakéhokoliv ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění účinném v minulosti. Taková vůle by totiž musela být výslovně projevena prostřednictvím přechodného ustanovení. Zákon o dani z nabytí nemovitých věcí neobsahuje žádná přechodná ustanovení, která by bylo možno ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí aplikovat (například: za finanční leasing se považuje každá smlouva o finančním nájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, která dle účinného znění v rozhodné době splňovala podmínky dle § 24 odst. 4 zákona o daních z příjmů). Ostatně ani novela zákona o daních z příjmů provedená zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. neobsahuje žádná přechodná ustanovení, z nichž by bylo možno dovodit jakoukoli vazbu na daň z nabytí nemovitých věcí.

[37] Osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí z titulu ukončení smlouvy o finančním leasingu zavedl poprvé až zákon o dani z nabytí nemovitých věcí a nelze toto osvobození (a splnění podmínek doby trvání finančního leasingu) dovozovat zpětně ani per přechodná ustanovení jednotlivých novel zákona o daních z příjmů týkajících se uplatnění daňových výdajů z titulu splátek nájemného za finanční leasing; jak uvedl Nejvyšší správní soud již ve výše citovaném rozsudku, tato se vztahují k otázce uplatnění daňových výdajů.

[38] Nejvyšší správní konstatuje, že splnění podmínek osvobození podle § 9 odst. 2 zákona o dani z nabytí nemovitých věcí je nutné posuzovat vždy k okamžiku vzniku daňové povinnosti, resp. naplnění předmětu daně. 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. Uvedené znamená, že nezáleží na tom, kdy byla smlouva o finančním leasingu uzavřena, ale zda splňuje podmínky finančního leasingu podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném v okamžiku realizace transakce (nabytí vlastnického práva k věci, která je předmětem finančního leasingu).

[39] Krajský soud dospěl v posuzované věci k závěru o splnění podmínek pro osvobození od daně z nabytí nemovitých na základě nesprávného posouzení právní otázky, když ve věci zákonné definice finančního leasingu bez zákonného podkladu aplikoval přechodná ustanovení týkající se toliko naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) pro stanovení základu daně u daně z příjmů dle zákona č. 586/1992 Sb.

[40] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

## Další články:


- Odměna advokáta
- Územní plán
- Základní vzdělávání (exkluzivně pro předplatitele)
- Katastr nemovitostí
- Restituce (exkluzivně pro předplatitele)
- Klimatická žaloba
- CHKO Soutok
- Správní žaloba a trestní rozsudek
- Nároky pozůstalých (exkluzivně pro předplatitele)
- Odpovědnost státu za újmu (exkluzivně pro předplatitele)
- Zemědělská půda