



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **PRODECO, a. s.**, IČO: 25020790,
sídlem Důlní 437, 418 01 Bílina,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2016, č. j. 13349/16/5300-22442-709739,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2016, č. j. 13349/16/5300-22442-709739, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2014, č. j. 2340463/14/2502-50524-505858, č. j. 2340593/14/2502-50524-505858, č. j. 2340612/14/2502-50524-505858, č. j. 2340628/14/2502-50524-505858, č. j. 2340639/14/2502-50524-505858, č. j. 2340649/14/2502-50524-505858, č. j. 2340670/14/2502-50524-505858, č. j. 2340690/14/2502-50524-505858, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2340703/14/2502-50524-505858, č. j. 2340716/14/2502-50524-505858, č. j. 2340728/14/2502-50524-505858 a č. j. 2340739/14/2502-50524-505858. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340463/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2011 ve výši 4 403 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 880 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340593/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2011 ve výši 6 183 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 236 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340612/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2011 ve výši 5 324 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 064 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340628/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2011 ve výši 2 972 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 594 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340639/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen 2011 ve výši 3 701 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 740 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340649/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2011 ve výši 962 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 192 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340670/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 332 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 66 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340690/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 5 755 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 151 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340703/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2011 ve výši 3 441 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 688 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340716/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 6 602 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 320 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340728/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 3 323 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 664 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2340739/14/2502-50524-505858 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 8 467 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 693 Kč. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud zrušil výše uvedené dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce zrekapituloval skutkový stav a namítal, že žalovaný neaplikoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011 (dále jen „zákon o DPH“) na zdaňovací období leden až březen 2011, nýbrž nesprávně vycházel ze zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 4. 2011, což mělo za následek nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období leden, únor a březen 2011; totožná nesprávná aplikace je obsažena rovněž ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2325212/14/2502-60563-501479. Uvedl, že správce daně nemohl ve zprávě o daňové kontrole v případě zdaňovacích období leden až březen 2011 odkazovat na zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 47/2011 Sb.“), neboť tento zákon postuluje zákaz své retroaktivity; i tato skutečnost má za následek nezákonnost dodatečných platebních Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výměrů za zdaňovací období leden až březen 2011. Upozornil dále na nesprávné označení zákona č. 47/2001 Sb. v žalobou napadeném rozhodnutí, kde jej žalovaný zaměnil za zákon č. 87/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, (dále jen „zákon č. 87/2009 Sb.“).

3. Žalobce namítal, že přijatá plnění související s provozem a údržbou manažerských vozidel (opravy, nákup pneumatik, mytí, provozní náplně apod.) nebyla použita k osobní spotřebě jeho zaměstnanců, ale pouze k uskutečňování jeho podnikatelské činnosti. Konstatoval, že při pořízení dotčených manažerských vozidel nebyl uplatněn odpočet DPH, jelikož to neumožňoval § 75 odst. 2 tehdy účinného zákona o DPH. S ohledem na tuto skutečnost nebylo možné na dotčená manažerská vozidla uplatnit § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, které upravují bezplatné využití obchodního majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností jako zdanitelného plnění. Poznamenal, že manažerská vozidla nesplňují definici bezplatného využití obchodního majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností, a nejedná se tak o zdanitelné plnění. Uvedl, že pokud nebyla předmětná vozidla v souladu se zákonem o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 použita pro osobní spotřebu zaměstnanců, tak i přijatá plnění související s provozem a údržbou vozidel nebyla použita pro osobní spotřebu zaměstnanců, resp. pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Ani v případě přijatých plnění souvisejících s provozem a údržbou vozidel se proto nejednalo o zdanitelná plnění.
4. Žalobce dále nesouhlasil s žalovaným v tom, že přijatá zdanitelná plnění související s údržbou a provozem manažerských vozidel je nutné považovat za samostatná zdanitelná plnění nezávisle na tom, zda byl u dotčených manažerských vozidel uplatněn odpočet DPH, či nikoliv. Zdůraznil, že právě skutečnost, zda byl, či nebyl při pořízení uplatněn odpočet DPH, resp. zda mohl, nebo nemohl být uplatněn, je rozhodující pro posouzení toho, zda vozidla byla, či nebyla použita k soukromým účelům. Odpočet DPH u vedlejších nákladů spojených s údržbou a provozem dotčených manažerských vozidel tak byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a 4 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 a § 72 odst. 1 a 5 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011, a to s přihlédnutím k přímému účinku čl. 26 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). V případě uplatnění nároku na odpočet DPH v plné výši u plnění souvisejících s údržbou a provozem automobilů tudíž dle žalobce nebylo nutné řešit dodanění/krácení DPH u přijatých plnění souvisejících s provozem vozidel použitých pouze pro ekonomické činnosti, neboť odpočet DPH u přijatých plnění souvisejících s provozem a údržbou vozidel byl uplatněn v souladu se zákonem o DPH. Poukázal na článek Ing. Bendy uveřejněný v č. 6, ročníku 2005, časopisu Daně a právo v praxi, podle něhož se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce dle § 14 odst. 4 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 rozumí využití automobilu, který je součástí obchodního majetku plátce, pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u toho automobilu uplatněn odpočet DPH. Na podporu svých tvrzení odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 6. 1989, Kühne, C-50/88, na úpravu odpočtu DPH dle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2005, Pokyn Ministerstva financí D-227 bod 5 a odvolání včetně příloh.
5. Žalobce nesouhlasil s tvrzením obsaženým v žalobou napadeném rozhodnutí, že v průběhu daňové kontroly předložil podklady pro sestavení příznání k DPH pouze pro zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

období leden až březen 2011, a trval na tom, že předložil podklady pro sestavení přiznání k DPH pro zdaňovací období leden až prosinec 2011.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že předmětem sporu je posouzení, zda měl žalobce nárok na odpočet DPH v plné výši z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s údržbou a provozem automobilů, při jejichž pořízení neuplatnil nárok na odpočet DPH. Konstatoval, že v případě žalobce byly manažerské automobily použity jak pro účely související s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti, které zakládají nárok na odpočet DPH u nákladů souvisejících s provozem a údržbou, tak pro soukromé účely, kdy nárok na odpočet nevzniká, a proto byl žalobce oprávněn nárokovat odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011, resp. § 75 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011, která upravují způsob výpočtu nároku na odpočet DPH, v poměrné výši. Podotkl, že v tomto případě není nárok na odpočet DPH vázán na podmínku, zda měl žalobce při pořízení manažerských vozidel nárok na odpočet DPH. Žalobce tedy uplatnil plný nárok na odpočet DPH při pořízení vedlejších plnění souvisejících s provozem a údržbou dotčených automobilů, avšak následně tato plnění nedodanil v poměru, v jakém byly automobily použity pro soukromé účely.
7. Žalovaný přisvědčil žalobci ohledně vytýkaných nepřesností, že správné označení dotčeného zákona mělo být zákon č. 47/2011 Sb., jímž bylo nezměněné znění § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 přesunuto do § 75 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011, a že žalobce v rámci daňové kontroly předložil podklady pro sestavení přiznání k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2011, nikoli jen za leden až březen 2011. Sdělil, že rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 6. 1989, Kühne, C-50/88, se netýkal nároku na odpočet DPH, nýbrž dodanění odpisů, tudíž nebyl přílehlavý k nyní posuzované věci stejně jako článek Ministerstva financí – Dotazy a odpovědi k DPH po novele č. 87/2009 Sb. a článek Ing. Běhounka.

Replika žalobce

8. Žalobce v replice zopakoval své žalobní námitky. K aplikaci zákona o DPH v neúčinném znění na zdaňovací období leden až březen 2011 uvedl, že byl porušen princip právní jistoty a nebyl respektován zákaz retroaktivity. Trval na svém postoji, že nesouhlasí s názorem, že přijatá zdanitelná plnění související s provozem manažerských vozidel je nutné považovat za samostatná zdanitelná plnění nezávislá na tom, zda u manažerských vozidel byl při jejich pořízení uplatněn nárok na odpočet DPH.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
10. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Soud podotýká, že v projednávané věci není sporu o skutkovém stavu věci. Pro úplnost proto soud uvádí, že v daném případě došlo pro zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2011 ke krácení uplatněného nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s provozem vozidel registrační značky „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“, „X“ a „X“, která byla pořízena do 31. 3. 2009. Dále soud uvádí, že žalobce nijak nezpochybňoval, a mezi účastníky tudíž není sporný rozsah, v jakém byla daná vozidla ve zdaňovacím období roku 2011 využívána jak k ekonomické činnosti žalobce, tak pro soukromé účely jeho zaměstnanců (nejvíce bylo pro soukromé účely v rozsahu 92 % využíváno vozidlo reg. zn. x, nejméně v rozsahu 34 % vozidlo reg. zn. x). Jádrem sporu je pouze posouzení právní otázky, zda byl žalobce oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s provozem a údržbou vozidel v plné výši.
13. Dle § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném jak do 31. 3. 2011, tak i od 1. 4. 2011 *[z]a dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.*
14. Dle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném jak do 31. 3. 2011, tak i od 1. 4. 2011, *[z]a poskytnutí služby za úplatu se také považuje poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.*
15. Dle § 14 odst. 4 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 *[p]ro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.*
16. Dle § 14 odst. 4 písm. a) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011 *[p]ro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí dočasné využití obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.*
17. Dle § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011, *[p]okud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a).*
18. Dle § 72 odst. 6 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011, *[p]oužije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.

19. Dle § 75 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 1. 4. 2011, *[p]oužije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.*
20. Dle § 75 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném do 1. 4. 2011 *[v] případě přijatého zdanitelného plnění určeného k uskutečňování svých ekonomických činností, které plátce použije zčásti rovněž pro účely s nimi nesouvisejícími, si plátce může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a). Postup podle tohoto odstavce nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku.*
21. Dle čl. 16 Směrnice platí, že *[p]oužije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo dárky malé hodnoty pro podnikání, nepovažuje se za to za dodání zboží za úplatu.*
22. Dle čl. 26 odst. 1 Směrnice platí, že *[z]a poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:*
 - a) *použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;*
 - b) *bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.*
23. Nutno zdůraznit, že je třeba důrazně odlišovat pořízení předmětných vozidel a zdanitelná plnění, která souvisela s provozem a údržbou těchto vozidel. Skutečnost, že manažerská vozidla žalobce, resp. jeho předchůdce (společnost SD – 1. strojírenská a. s., IČO: 25437127) pořídil bez toho, že mohl uplatnit nárok na odpočet DPH, nijak nesouvisí s tím, zda a v jakém rozsahu má nárok na odpočet daně v souvislosti se zdanitelnými plněními týkajícími se jejich provozu a údržby. Soud se v tomto směru zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného, že účel užití přijatých zdanitelných plnění (opravy, nákup pneumatik, mytí, provozní náplně apod.) se pro účely odpočtu DPH neposuzuje v souvislosti s pořízením dotčených manažerských vozidel, u nichž nebyl při pořízení uplatněn odpočet DPH, jak tvrdil žalobce, nýbrž je třeba účel jejich užití posuzovat samostatně. Z uvedeného plyne, že skutečnost, zda byl, či nebyl při pořízení uplatněn odpočet DPH, resp. zda mohl, nebo nemohl být odpočet daně uplatněn, kterou považoval žalobce za rozhodující pro posouzení toho, zda vozidla byla, či nebyla použita k soukromým účelům, je pro hodnocení projednávané věci zcela irelevantní.
24. Soud dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014-178, publ. pod č. 3506/2017 Sb. NSS, www.nssoud.cz, v němž dospěl k následující závěru: *„Použil-li plátce daně přijatá zdanitelná plnění jak na ekonomické činnosti, které jsou předmětem daně z přidané hodnoty na výstupu, tak na činnosti, které Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

předmětem daně z přidané hodnoty nejsou, vzniká mu v souladu s § 72 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011 (nyní § 75 odst. 2 téhož zákona), nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jen v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti“.

25. V projednávané věci přitom není mezi účastníky pochyb o tom, že manažerské automobily byly v předmětných zdaňovacích obdobích využívány nejen pro služební účely, ale byly k dispozici zaměstnancům též pro jejich osobní potřebu. V takovém případě, kdy žalobce použil přijatá zdanitelná plnění jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisějící a u těchto plnění zároveň uplatnil odpočet DPH, měl nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Při výkonu činnosti, která ve smyslu zákona o DPH není činností ekonomickou, totiž plátce daně jedná v postavení konečného spotřebitele, a nemůže proto uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, aniž by byl v odpovídajícím rozsahu povinen platit rovněž daň na výstupu. Projevuje se zde zásada daňové neutrality pro hospodářské subjekty, na níž je systém DPH založen. Při smíšeném použití přijatého plnění (pro ekonomickou a neekonomickou činnost) je tedy třeba odpočet krátit. Techniku, jakou ke krácení odpočtu ve smyslu § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011, popř. § 75 odst. 2 téhož zákona ve znění účinném od 1. 4. 2011 použije, si přitom plátce může zvolit. Zákon o DPH mu v zásadě nabízí dvě možnosti. Jednou z možností je uplatnění pouze části odpočtu odpovídající rozsahu využití pro ekonomickou činnost hned při nákupu zboží či přijetí služby. Plátce může zvolit i variantu druhou, a to uplatnění plného nároku na odpočet daně a následného „dodaňování“ v rozsahu použití přijatého plnění pro neekonomickou činnost podle § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Citovaná právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je plně v souladu s unijním právem (a tedy i žalobcem zmiňovaným článkem 26 Směrnice), včetně ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (viz zejména rozsudky ze dne 13. 3. 2008, *Securenta*, C-437/06, Sb. rozh., s. I-1597, ze dne 12. 2. 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Sb. rozh., s. I-839, a ze dne 6. 9. 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11).
26. Soud dále doplňuje, že např. oprava, údržba a mytí vozidel u vozidel využívaných ve smíšeném režimu je poskytnutím služby ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, stejně tak např. nákup pneumatik či provozních kapalin je podle § 13 odst. 4 písm. a) téhož zákona považován za dodání zboží. Nicméně skutečnost, že jde u nákladů souvisejících s provozem a údržbou vozidel, které zaměstnanci žalobce využívali též pro soukromé účely, o dodání zboží či poskytnutí služby, nemá žádný vliv na to, že žalobce měl postupovat podle § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011, popřípadě podle § 75 odst. 2 téhož zákona ve znění účinném od 1. 4. 2011. Daňové orgány tedy nepochybyly, pokud krátily žalobcem uplatněný odpočet daně u zdanitelných plnění souvisejících s provozem a údržbou manažerských vozidel v rozhodných obdobích podle toho, v jakém rozsahu byla využívána pro činnosti, které nesouvisely s ekonomickou činností žalobce.
27. Soud zdůrazňuje, že argumentace žalobce, kterou podrobně rozvedl v části „*Konečný závěr společnosti*“ svých odvolání a na kterou v žalobě odkázel, spočívající v tom, že v případě přijatých plnění souvisejících s provozem a údržbou vozidel se nejednalo o zdanitelná plnění, a proto uplatnil nárok na odpočet DPH v plné výši v souladu se zákonem DPH, je nelogická a vnitřně rozporná. Pokud by totiž u předmětných plnění nešlo o přijatá Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdanitelná plnění ve smyslu zákona o DPH, jak tvrdí žalobce, neměl by žalobce v takovém případě vůbec nárok na odpočet daně, a daňové orgány by pak musely žalobci doměřit DPH ve vyšší částce.

28. K poukazu žalobce na případ projednávaný Soudním dvorem Evropské unie ve věci C-50/88 Heinz Kühne, je nutno uvést, že Soudní dvůr Evropské unie posuzoval případ, kdy plátce pořídil starší osobní automobil od fyzické osoby neregistrované k DPH a následně jej zařadil do svého obchodního majetku, přičemž automobil používal jak pro účely podnikání, tak pro svoji soukromou potřebu, přičemž u výdajů na údržbu tohoto vozu si uplatňoval nárok na odpočet v plné výši. V dané situaci Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že v rámci zachování neutrality DPH (s cílem zabránit případnému dvojímu zdanění nebo nezdanění konečné spotřeby) mají být do základu daně u soukromého použití zahrnuty pouze náklady, u nichž měl plátce nárok na odpočet daně, a proto odpisy automobilu nevstupují do základu daně (odst. 28 a 29). Závěry rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 6. 1989, ve věci C-50/88 Kühne, tudíž nejsou pro případ žalobce přílehlavé, neboť v této projednávané věci se nejedná o zdanění odpisů, nýbrž o uplatnění nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění.
29. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole i u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období leden, únor a březen 2011 aplikoval § 75 odst. 2 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 4. 2011, ačkoli se na daná zdaňovací období vztahovala úprava obsažená v § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011. Jelikož však obsah a účel § 72 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2011 a § 75 odst. 2 téhož zákona ve znění účinném po 1. 4. 2011 byl shodný, nemělo toto pochybení vliv na posouzení věci. I kdyby totiž správce daně uvedl v té době účinný a odpovídající § 72 odst. 5 zákona o DPH, neměla by tato okolnost vliv na to, že žalobce neměl nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění souvisejících s provozem a údržbou manažerských vozidel v rozhodných obdobích v plné výši. Soud dále dodává, že správní řízení tvoří jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odehrávající se před správním orgánem I. stupně, tak i případné odvolací řízení. Odvolací orgán tudíž může v odvolacím řízení odstranit dílčí vady odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně, resp. zprávy o daňové kontrole, která se dle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru. Žalovaný přitom pochybení správce daně v odst. 15 a 16 žalobou napadeného rozhodnutí přiznal a konstatoval, že nesprávný poukaz na ustanovení zákona o DPH ze strany správce daně neměl vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů. S tímto názorem se soud plně ztotožnil.
30. Bez vlivu na zákonnost dodatečných platebních výměrů a žalobou napadeného rozhodnutí je i nesprávné označení zákona v odst. 7 žalobou napadeného rozhodnutí. V tomto odstavci žalovaný uvedl, že v „*návaznosti na novelu zákona o DPH č. 87/2009 Sb., účinnou k 1. 4. 2011, bylo z tohoto ustanovení* [myšlen § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH – pozn. soudu] *vyjmuto dočasné využití dlouhodobého majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců*“. Podle soudu je z kontextu celého žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že jde o písařskou chybu, neboť zákon č. 87/2009 ve skutečnosti nabyl účinnosti dne 1. 4. 2009 a vůbec se netýkal – na rozdíl od zákona č. 47/2011 Sb. – novelizace § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Z uvedeného plyne, že žalovaný měl v dotčeném odstavci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na mysli zákon č. 47/2011 Sb., poněvadž právě tento zákon nabyl účinnosti dne 1. 4. 2011 a v souvislosti se změnou § 14 odst. 3 písm. a) zákona Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

o DPH přichází jako jediný v úvahu. Tato písařská chyba tedy nemá žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

31. Jestliže žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil podklady pro sestavení přiznání k DPH pouze pro období leden až březen 2011, lze souhlasit se žalobcem v tom, že toto tvrzení žalovaného není pravdivé, neboť žalobce daňovým orgánům dodal podklady za zdaňovací období leden až prosinec roku 2011. Toto pochybení ostatně žalovaný ve vyjádření k žalobě uznal. Ani tato nepřesnost neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, protože daňové orgány vycházely z předložených podkladů za všechna zdaňovací období roku 2011. Námitky žalobce o nezákonnosti dodatečných platebních výměrů jsou tedy nedůvodné.
32. Pokud jde o odkaz žalobce na článek Ing. Bendy, je třeba poukázat na to, že v tomto článku je na straně 3 uvedeno, že „[p]ři opravách a údržbě tohoto osobního automobilu je možno nárok na odpočet daně při splnění obecných zákonných podmínek uplatňovat“. Z toho lze jednoznačně dovodit, že ani tento článek nepodporuje právní názor žalobce týkající se toho, že má plný nárok na odpočet DPH, pokud manažerská vozidla využívají jeho zaměstnanci též k soukromým účelům. Tento závěr žalobce nemá oporu ani ve výňatcích zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců České republiky ze dne 23. 6. 2004, neboť stanovisko Ministerstva financí obsažené na straně 36 tohoto stanoviska se týká dodanění pohonných hmot. I pokud by předmětné stanovisko potvrzovalo právní názor žalobce, neznamena to, že by z takového stanoviska musel soud vycházet. Stanoviska správních orgánů nejsou pro soud závazná. Soud je povinen respektovat zákonnou úpravu a relevantní judikaturu. Jak soud přitom vysvětlil výše, právní názor žalobce je v rozporu jak s úpravou zákona o DPH, tak i závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014-178.
33. Návrhům žalobce na provedení dokazování zápisem z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců České republiky ze dne 23. 6. 2004, články Ing. Bendy a Ing. Běhounka, článkem *Dočasné použití obchodního majetku pro soukromé účely*, metodickým pokynem D-227 a materiálem finanční správy nazvaným *Dotazy a odpovědi k uplatnění DPH po novela zákona č. 87/2009 Sb., účinné od 1. 4. 2009 – odpočet u osobních automobilů* soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. nevyhověl pro nadbytečnost takového dokazování, neboť všechny tyto listiny jsou součástí správního spisu, jímž se ve správním soudnictví dokazování neprovádí. Soud neprováděl dokazování ani navrženými právními předpisy a směrnicemi Rady Evropské unie, neboť dle § 121 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, který se dle § 64 s. ř. s. užije i v soudním řízení správním, nejsou předmětem dokazování v soudním řízení právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České republiky, ani unijní právo zveřejňované v Úředním věstníku Evropské unie.
34. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 10. července 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.