



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a Mgr. Tomáše Kocourka ve věci

žalobce: **R. K.**
sídlem L., L.
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2016, č. j. 269/16/5300-21443-708158,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 7. 3. 2016 se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu v Rakovníku (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 9. 2006, č. j. 90136/06/069910/4300, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 tak, že správcem daně stanovený základ daně snížil z 1 701 607 Kč na 1 651 757 Kč, daň na vstupu z 323 310 Kč na 313 837 Kč, odpočet daně z 326 081 Kč na 316 608 Kč a vlastní daňovou povinnost z 122 768 Kč na 113 295 Kč, přičemž ve zbytku rozhodnutí správce daně potvrdil.
2. Žalobce předně namítl, že § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (účinném do 31. 12. 2008) [dále jen „zákon o DPH“] odporuje požadavkům stanoveným čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice Rady ze dne 17.

května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) [dále jen „Šestá směrnice“]. Výše uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 je ovlivněna přijatými fakturami za nákupy 7 osobních automobilů a dále daňovým dokladem – splátkovým kalendářem k leasingové smlouvě. Předmětná vozidla jsou zařazena do obchodního majetku žalobce a v rámci jeho podnikatelské činnosti jsou používána k pronájmu s uplatňováním DPH na výstupu z nájemného. Je v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby žalobce při pořízení osobních automobilů za účelem jejich pronájmu neměl nárok na uplatnění odpočtu DPH na vstupu, když splnil podmínky podle § 72 odst. 1, § 72 odst. 2 písm. a) a § 72 odst. 4 zákona o DPH.

3. Žalobce namítl, že § 75 odst. 2 zákona o DPH, jenž brání v uplatnění odpočtu DPH na vstupu při pořízení osobních automobilů, přestože z nájemného z pronájmu osobních automobilů odvádí žalobce DPH na výstupu, je v rozporu s čl. 17 Šesté směrnice. Ten je třeba aplikovat přímo a uznat žalobci nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízení osobních automobilů. Pro přímou aplikaci jsou splněny všechny podmínky. Žalovaný má jako orgán členského státu EU povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi EU, což podle žalobce vyplývá také z judikatury českých soudů.
4. Žalobce dále uvedl, že Šestá směrnice v čl. 17 stanoví, že nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, a to za podmínky, že zboží a služby zatížené daní na vstupu byly použity pro dosažení zdanitelných plnění na výstupu. Podle čl. 17 Šesté směrnice tak žalobce může uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízení osobních automobilů. Smyslem a účelem Šesté směrnice je zajistit, aby společný systém DPH nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu. Členské státy se mohou od Šesté směrnice odchýlit pouze tam, kde to sama výslovně připouští. Zákonodárce měl přijmout takovou právní úpravu DPH, která by byla kompatibilní se Šestou směrnicí, což se nestalo, a lze proto hovořit o diskriminaci. Je proto nutné § 75 odst. 2 zákona o DPH vykládat konformně se Šestou směrnicí. Smyslem čl. 17 Šesté směrnice je zajistit, že plátce DPH bude mít nárok na odpočet DPH na vstupu, jestliže přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, u které vzniká povinnost přiznat DPH na výstupu. Žalobce má nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízení a technického zhodnocení osobních automobilů, jestliže jsou používány k uskutečnění ekonomické činnosti (k pronájmu) s odvodem DPH na výstupu (z nájemného). Přestože má žalobce předmětná vozidla zařazena v obchodním majetku a v rámci podnikatelské činnosti je používá k pronájmu s uplatňováním DPH na výstupu z nájemného, žalovaný odpočet DPH na vstupu neuznal. Je proto v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby žalobce na jedné straně odváděl DPH na výstupu z nájemného z pronájmu osobních automobilů, ale na druhé straně neměl nárok na odpočet DPH na vstupu z pořízení osobních automobilů.
5. Z judikatury Soudního dvora EU podle žalobce vyplývá, že postup České republiky je v rozporu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice. Toto ustanovení podle žalobce nedává oporu pro vyloučení nároku na odpočet DPH na vstupu z pořízení osobních automobilů. Podle žalobce to plyne z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2010, *Dankowski*, C-438/09, podle kterého členské státy nemohou zachovat vyloučení nároku na odpočet DPH, která se použijí obecně na jakýkoliv výdaj spojený s pořízením zboží či poskytnutí služeb. Z rozsudku ze dne 15. 4. 2010, *X Holding a Oracle Nederland*, C-538/08, pak podle

žalobce plyne, že čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice nelze vykládat tak, že členskému státu umožňuje zachovat omezení nároku na odpočet DPH, které může být použito obecně na jakýkoliv výdaj spojený s pořízením zboží, nezávisle na jeho povaze nebo předmětu. Obdobné pak podle žalobce Soudní dvůr EU uvedl v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, že zásada nároku na odpočet DPH je sice zmírněna derogačním ustanovením obsaženým v čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, ale jako režim stanovící odchylku od zásady nároku na odpočet DPH, která směřuje k zaručení neutrality této daně, musí být vykládán striktně. Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec Šesté směrnice musí být vykládán ve světle prvního pododstavce téhož ustanovení, který Radě uděluje pravomoci pro to, aby na návrh Komise stanovila, které výdaje nelze odpočíst od DPH, a zároveň upřesňuje, že předmětem takového nároku na odpočet nemohou být za žádných okolností výdaje, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci. Článek 17 odst. 6 Šesté směrnice umožňuje povolit výjimky z režimu odpočtů pouze u některého zboží nebo služeb, a nikoliv obecné výjimky z takového režimu. Z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 30. 9. 2010, *Oasis East*, C-395/09, pak podle žalobce plyne, že čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice nedává České republice právo na vyloučení nároku na odpočet DPH na vstupu při pořízení osobních automobilů po 1. 5. 2004.

6. Kromě toho žalobce považuje § 75 odst. 2 zákona o DPH za rozporný s čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice, který umožňuje členskému státu vyloučit ze systémů odpočtů majetek pouze za podmínky předchozí konzultace s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty a zároveň z důvodů hospodářského cyklu. Česká republika tuto konzultaci neprovedla a ani § 75 odst. 2 zákona o DPH nenasvědčuje tomu, že by byl časově omezený, spíše je trvalého charakteru.
7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí. Pro případ, že podle soudu nebude možné aplikovat přímý účinek čl. 17 Šesté směrnice, žalobce navrhl, aby soud přerušil řízení a požádal Soudní dvůr EU o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 17 Šesté směrnice.
8. Žalobce závěrem namítl, že výzva správce daně k odstranění pochybností byla v rozporu s ustanovením § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 30. 10. 2007 (dále jen „zákon o správě daní“) neurčitá, neboť správce daně pouze požadoval prokázání údajů na jednotlivých řádcích a předložení dokladů bez zřejmé souvislosti s konkrétním zdanitelným plněním, a tudíž dle žalobce nebylo zřejmé, v čem spočívají pochybnosti správce daně. V důsledku nezákonného zahájení vytykácího řízení je přitom dle žalobce nezákonný i platební výměr a napadené rozhodnutí, a to pro podstatné vady řízení. Na podporu svých tvrzení žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2009, č. j. 2 Afs 59/2009-84.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně zrekapituloval dosavadní průběh řízení. Uvedl, že potvrzení platebního výměru rozhodnutím (Finančního ředitelství v Praze) ze dne 19. 10. 2006 bylo Městským soudem v Praze zrušeno (rozsudek ze dne 27. 2. 2008, č. j. 7 Ca 360/2006-47) stejně jako následující rozhodnutí ze dne 17. 4. 2008, č. j. 2331/08-1300-506729 (rozsudek ze dne 29. 7. 2010, č. j. 11 Ca 223/2008-37) a rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010, č. j. 6961/10-1300-203245 (rozsudek ze dne 30. 11. 2015, č. j. 5 Af 14/2011-31, kde Městský soud v Praze vytkl žalovanému, že z jeho rozhodnutí neplyne, zda byla žalobci doměřena daňová povinnost pouze z hodnoty pořízených osobních automobilů,

nebo i z důvodu uplatnění odpočtu daně z přírážky nad úroveň kupní ceny bez daně. Žalovaný následně v souladu se závěrem Městského soudu v Praze přezkoumal odvolání a změnil napadený platební výměr co do výše vyměřené daňové povinnosti a ve zbytku rozhodnutí potvrdil.

10. K podané žalobě žalovaný poznamenal, že soulad ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice i judikaturou Soudního dvora EU potvrdil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 11. 2015, č. j. 5 Af 14/2011-31, a žalovaný tudíž oprávněně neuznal nárok na odpočet daně. Zákaz odpočtu podle § 75 odst. 2 zákona o DPH se vztahuje pouze na pořízení osobního automobilu, nevztahuje se však na finanční služby dle leasingových smluv. Žalobci tedy přísluší nárok na odpočet daně z finanční služby na základě leasingových smluv týkajících se pořízení osobních automobilů. Žalovaný v tomto ohledu poukázal rovněž na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2015, č. j. 1 Afs 18/2015-35, a ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012-39, které názor žalovaného potvrzují.
11. K namítané neurčitosti výzvy žalovaný poznamenal, že považuje námitku žalobce za účelovou, neboť byla prvně vznesena po téměř deseti letech od vydání výzvy. Žalovaný přitom zdůraznil, že se žalobce po výzvě správce daně dostavil k ústnímu jednání s podklady (specifikované v protokolu o ústním jednání), které správci daně umožnily identifikovat přijaté daňové doklady uplatněné k odpočtu daně z pořízení osobních automobilů, a tudíž žalovaný nepovažuje výzvu za nekonkrétní, neboť žalobce na ni adekvátně reagoval.
12. Žalovaný tedy nepovažuje žalobu za důvodnou, a proto navrhl, aby ji soud zamítl.
13. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce podal dne 18. 7. 2006 přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006. Výzvou ze dne 22. 8. 2006, č. j. 83671/06/069910/4300, správce daně sdělil žalobci, že má *„pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B přiznání“* a uložil mu doložit uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění a předložit evidenci podle § 100 zákona o DPH.
14. Dne 12. 9. 2006 se uskutečnilo ústní jednání, při němž žalobce předložil evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a sedm faktur vystavených společností A. s. r. o., se sídlem N. S., R., jejichž předmětem byly osobní automobily tovární značky Škoda, jichž byl žalobce příjemcem. Správce daně dále žalobci sdělil, že u nákupu uvedených automobilů, zařazených do obchodního majetku žalobce jako dlouhodobý majetek, uplatnil DPH v rozporu s § 75 odst. 2 zákona o DPH.
15. Platebním výměrem ze dne 13. 9. 2006, č. j. 90136/06/069910/4300 správce daně vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006 ve výši 122 768 Kč. Žalobce odvoláním podaným dne 26. 9. 2006 uvedený platební výměr napadl, neboť se domníval, že ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH odporuje Šesté směrnici.
16. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 19. 10. 2006, č. j. 8137/06-130 odvolání zamítlo a platební výměr správce daně potvrdilo. Toto rozhodnutí bylo na základě žaloby žalobce rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2008, č. j. 7 Ca 360/2006-47 zrušeno pro nepřezkoumatelnost (Finanční ředitelství v Praze se řádně nevypořádalo s námitkou žalobce) a věc byla Finančnímu ředitelství vrácena k dalšímu řízení.

17. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 17. 4. 2008, č. j. 2331/08-1300-506729, znovu zamítlo odvolání žalobce, avšak bylo opět zrušeno pro nepřezkoumatelnost (Finanční ředitelství v Praze se nesprávně domnívalo, že není oprávněno posoudit rozpor ustanovení zákona s komunitárním právem), a to rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2010, č. j. 11 Ca 223/2008-37.
18. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 22. 12. 2010, č. j. 6961/10-1300-203245 opět zamítlo odvolání žalobce. I toto rozhodnutí Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 11. 2015, č. j. 5 Af 14/2011-31 zrušil pro nepřezkoumatelnost, neboť v rozhodnutí nebylo srozumitelně uvedeno, zda byla žalobci doměřena daňová povinnost pouze z hodnoty pořízených osobních automobilů, nebo i z důvodu uplatnění odpočtu daně z přírážky nad úroveň kupní ceny bez daně.
19. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil platební výměr správce daně tak, že správcem daně stanovený základ daně snížil z 1 701 607 Kč na 1 651 757 Kč, daň na vstupu z 323 310 Kč na 313 837 Kč, odpočet daně z 326 081 Kč na 316 608 Kč a vlastní daňovou povinnost z 122 768 Kč na 113 295 Kč, přičemž ve zbytku rozhodnutí správce daně potvrdil. Dodal, že vycházel z názoru Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012-39, který se týkal daňového přiznání žalobce k DPH za 1. čtvrtletí roku 2006 a který potvrdil soulad ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH s Šestou směrnicí. Platební výměr správce daně však změnil, neboť správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet za leasingové splátky, ačkoliv se zákaz odpočtu vztahuje pouze na pořízení osobního automobilu, a nikoliv na finanční služby související s pořízením automobilů na základě leasingových smluv.
20. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz. § 75 s. ř. s.). Soud v předmětné věci podle § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
21. Soud se předně zabýval prvním žalobním bodem, ve kterém žalobce namítá nesoulad § 75 odst. 2 zákona o DPH s čl. 17 Šesté směrnice, dovolává se přímého účinku tohoto ustanovení unijního práva a vedle návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí rovněž navrhuje, aby soud položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku týkající se výkladu čl. 17 Šesté směrnice.
22. Podle § 75 odst. 2 zákona o DPH nemá plátce nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i při pořizování formou finančního pronájmu a při technickém zhodnocení osobního automobilu podle zvláštního právního předpisu; zákaz odpočtu se nevztahuje na nákup osobních automobilů plátcem za účelem jejich dalšího prodeje a finančního pronájmu; zákaz odpočtu se nevztahuje rovněž na pořízení osobních automobilů určených na vývoz plátcem; plátce však nemá nárok na odpočet daně, pokud osobní automobil pořízený za účelem dalšího prodeje, a to i v případě jeho pořízení formou finančního pronájmu, použije pro účel, u kterého nemá nárok na odpočet daně.
23. Podle čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty; daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci; dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost,

mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnosti.

24. Podle čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice s výhradou konzultací podle článku 29 může každý členský stát z důvodů hospodářského cyklu zcela nebo zčásti vyloučit ze systému odpočtů veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek; s cílem zachovat stejné podmínky hospodářské soutěže mohou členské státy místo zamítnutí nároku na odpočet zdaňovat zboží, které osoba povinná k dani sama vyrobila nebo které nakoupila v tuzemsku nebo i dovezla, avšak takovým způsobem, aby tato daň nepřekročila daň z přidané hodnoty, která by byla uplatnitelná při pořízení obdobného zboží.
25. Článek 17 Šesté směrnice v odstavcích 6 a 7 upravuje odchylky od zásady stanovené v odstavci 2, tedy že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu DPH za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účel jejich zdanitelných plnění, neboť takové odchylky jsou povoleny pouze v případech výslovně stanovených Šestou směrnicí (srov. např. rozsudek *PARAT Automotive Cabrio*, body 17 a 18). Každý odstavec přitom míří na odlišné situace, v nichž je odchylka od uvedené zásady možná, a každý tak sleduje zcela odlišné cíle. Tato ustanovení neregulují jednu jedinou výjimku, nýbrž stanoví jejich dvě zcela odlišné kategorie. Odchylky upravené vnitrostátním právem proto logicky nemusí splňovat podmínky stanovené v odstavcích 6 a 7 kumulativně, ale postačí, pokud bude naplněno pouze jedno z uvedených ustanovení. Tak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 4. 2013, č. j. 5 Afs 62/2012-36, k čl. 177 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, který v podstatě nahradil čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice, uvedl, že *„toto ustanovení se vztahuje na situace, kdy se některý z členských států rozhodne zavést nová omezující opatření, která nebyla součástí vnitrostátního práva ke dni přistoupení tohoto státu k Evropské unii.“* Z napadeného rozhodnutí, jakož i z výše uvedených rozhodnutí soudů ve správním soudnictví ve věci žalobce, přitom vyplývá, že výjimka obsažená v § 75 odst. 2 zákona o DPH spadá do rámce čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice. S tímto názorem se přitom zdejší soud ztotožňuje. Námitka nesouladu tohoto ustanovení zákona o DPH a napadeného rozhodnutí s čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice je proto nepřijatelná, a tedy zároveň nesprávná.
26. Námitkou nesouladu § 75 odst. 2 zákona o DPH s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice se v konkrétní věci žalobce za použití rozsáhlé judikatury Soudního dvora EU zabýval Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012-39. Vyplývá z něj, že čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice zmírňuje zásadu nároku na odpočet DPH, přičemž představuje ustanovení o „statu quo“ (klauzule *standstill*), podle kterého zůstanou zachována vnitrostátní vynětí z nároku na odpočet DPH, která se uplatňovala před vstupem Šesté směrnice v platnost. V souladu s tvrzením žalobce pak uvedl, že ustanovení obsahující odchylky od zásady nároku na odpočet DPH musejí být vykládána striktně (body 23 a 24). Z hlediska časových aspektů Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2008, *Magoora*, C-414/07, podle kterého *„zrušení vnitrostátních ustanovení v den vstupu šesté směrnice v platnost v dotčeném vnitrostátním právním řádu a jejich nahrazení jinými vnitrostátními ustanoveními v tentýž den jako takové neumožňuje předpokládat, že se dotčený členský stát vzdal použití vynětí z nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Taková legislativní změna jako taková neumožňuje ani dojít k závěru, že čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec uvedené směrnice byl porušen, nicméně za podmínky, že tato změna nevedla od uvedeného data k rozšíření*

předchozích vnitrostátních vynětí.“ (bod 41). V této souvislosti pak Nejvyšší správní soud připomněl, že Šestá směrnice vstoupila v ČR v platnost 1. 5. 2004, přičemž téhož dne nabyl účinnosti zákon o DPH, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (body 26 a 27).

27. Nejvyšší správní soud následně porovnal § 19 odst. 4 až 6 zákona č. 588/1992 Sb. s § 75 odst. 2 zákona o DPH (body 30 a 31). Dospěl přitom k závěru, že § 75 odst. 2 zákona o DPH nerozšířil stávající vynětí z nároku na odpočet daně, ale že poslední věta tohoto ustanovení *„toliko zpřesňuje dříve uvedené a i bez jejího včlenění do textu předcházející právní úpravy musela být tato vykládána stejně. Účelem výjimky z vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je umožnit uplatnění odpočtu v případě, kdy je osobní automobil dále prodán (a to i formou finančního pronájmu) či vyvezen, nestává se tedy obchodním majetkem plátce, ale do jeho majetku vstupuje toliko následně, jako příjem za prodej zboží. Je tedy zcela logické, že pokud i za právní úpravy účinné před vstupem ČR do Evropské unie, plátce daně sice pořídil osobní vozidlo za účelem jeho dalšího prodeje či vývozu, následně jej použil pro jiný účel, nemohl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v takovém případě uplatnit.“* (bod 32).
28. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že příslušná ustanovení zákona o DPH obsahující odchylky od zásady nároku na odpočet je třeba vykládat ve světle znění a účelu Šesté směrnice a restriktivně (bod 34). Nejvyšší správní soud pak dodal: *„Prvá věta § 75 odst. 2 vyjímá z nároku na odpočet daně pořízení osobního automobilu, a to i formou finančního pronájmu. K tomuto omezení je nutno v souladu s judikaturou Soudního dvora přistupovat přísně restriktivně. Dle Nejvyššího správního soudu je „pořízením osobního automobilu“ nutno rozumět toliko pořízení osobního automobilu samotného, tedy plnění odpovídající kupní ceně osobního automobilu bez jakýchkoli dalších přírůžků. Dále je podstatné, že ustanovení § 75 v žádné své části výslovně neomezuje možnost odpočtu v případě daně z přírůžky nad úroveň ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu (tedy jinak řečeno z poplatku za finanční službu – finanční pronájem, která nemůže naplňovat pojem „pořízení osobního automobilu“). S odkazem na obecnou zásadu nároku na odpočet je pak tedy nutno § 75 zákona o dani z přidané hodnoty vyložit tak, že nestanoví-li toto ustanovení výslovně výjimku z této zásady pro daň z přírůžky nad úroveň ceny bez daně, je možno u ní uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, stejně jako tomu bylo podle právní úpravy předcházející.“* (body 37 a 38).
29. Úvahy stran námitky nesouladu § 75 odst. 2 zákona o DPH s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice Nejvyšší správní soud uzavřel tak, že podle něj zákon o DPH *„nerozšířil vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu obsažená v právní úpravě, která byla platná v době vstupu České republiky do Evropské unie, a § 75 odst. 2 cit. zákona proto neodporuje požadavkům stanoveným čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Jak předcházející úprava, tak úprava účinná od 1. 5. 2004 ze zásady nároku na odpočet vyjímaly toliko daň při pořízení osobního automobilu (a to i formou finančního pronájmu) a při technickém zhodnocení osobního automobilu, a to pouze za podmínky, že takový osobní automobil nebyl pořízen za účelem jeho dalšího prodeje (a to i formou finančního pronájmu) či vývozu. Ve všech ostatních případech bylo možno nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit.“* (bod 39). Uvedená ustanovení vnitrostátního práva jsou tak podle Nejvyššího správního soudu se Šestou směrnicí v souladu.
30. Soud v předmětné věci nevidí důvod se odchýlit od citovaného názoru Nejvyššího správního soudu o souladu § 75 odst. 2 zákona o DPH s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, neboť je tento názor konzistentně zastáván zdejším soudem (rozsudek ze dne 27. 2. 2018), Městským soudem v Praze (rozsudek ze dne 30. 11. 2015, č. j. 5 Af 14/2011-31) i Nejvyšším

správním soudem (rozsudek ze dne 29. 4. 2013, č. j. 5 Afs 62/2012-36, a rozsudek ze dne 7. 6. 2012, č. j. 7 Afs 52/2012-27). V posledně uvedené věci pak následně Ústavní soud dospěl k závěru, že nepodání žádosti o rozhodnutí předběžné otázky Soudnímu dvoru EU Nejvyšším správním soudem nepředstavovalo porušení ústavou zaručených základních práv a svobod (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 3. 2014, sp. zn. III. ÚS 3400/12). Judikaturu Nejvyššího správního soudu (jakož i soudu zdejšího) k této otázce tak lze považovat za konzistentní, vnitřně jednotnou a přesvědčivou. Judikatura Soudního dvora EU citovaná žalobcem v žalobě navíc podporuje závěry Nejvyššího správního soudu, a nikoliv žalobce. Z rozhodnutí Soudního dvora EU, jehož závěrů se žalobce dovolává, lze dovodit tři požadavky týkající se výkladu čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice: 1) čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice připouští, aby právní úprava výjimek z nároku na odpočet DPH účinná v členském státě Evropské unie bezprostředně před jeho vstupem do Evropské unie zůstala v platnosti po neomezenou dobu (až do účinnosti rozhodnutí Rady EU), nesmí však dojít k rozšíření výjimek, přičemž toto posouzení náleží vnitrostátním soudům členských států (rozsudek ze dne 11. 12. 2008, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S*, C-371/07; rozsudek ze dne 22. 12. 2008, *Magoora*, C-414/07; rozsudek ze dne 23. 4. 2009, *Puffer*, C-460/07); 2) výjimky z nároku na odpočet DPH musí být v souladu se směrnicí Rady 67/227/EHS ze dne 11. 4. 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (tzv. druhá směrnice o DPH; k tomu viz rozsudek ze dne 14. 7. 2005, *Charles a Charles-Tijmens*, C-434/03, a dále rozsudky ve věcech *X Holding BV, Oasis East*); 3) výjimka z nároku na odpočet DPH musí být formulována konkrétně ve vztahu k určitému zboží nebo službě, nikoliv obecně ve vztahu k jakémukoliv výdaji spojenému s pořízením zboží nezávisle na jeho povaze nebo předmětu (rozsudky ve věcech *PARAT Automotive Cabrio, Oasis East, X Holding a Oracle Nederland* či *Dankowski*).

31. Pokud jde o první požadavek, tedy kontinuitu právní úpravy výjimek z nároku na odpočet DPH na vstupu, Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 1 Afs 48/2012-39 a č. j. 5 Afs 62/2012-36 dovodil, že právní úprava obsažená v § 75 odst. 2 zákona o DPH je obsahově zcela shodná s právní úpravou účinnou do doby, než se stala pro Českou republiku závaznou Šestá směrnice (viz § 19 odst. 4 až 6 zákona č. 588/1992 Sb.). Tato podmínka je tedy splněna.
32. Splněn je i požadavek druhý, tedy že výjimka z nároku na odpočet daně upravená v § 75 odst. 2 zákona o DPH je v souladu s druhou směrnicí o DPH. Tato druhá směrnice v čl. 11 odst. 4 umožňovala vyjmout z nároku na odpočet daně na vstupu některé zboží a služby, které jsou způsobilé k tomu, aby byly výlučně nebo částečně využívány pro osobní potřebu osoby povinné k dani či její zaměstnance. Mezi toto zboží přitom patří např. motorová vozidla (viz rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Charles a Charles-Tijmens*, odst. 34, navazující na rozsudek ze dne 5. 10. 1999, *Roycot*, C-305/97). Soudní dvůr EU v rozsudku ve věci *Roycot* výslovně uvedl, že automobily mohou být předmětem výjimky z nároku na odpočet daně dle čl. 11 odst. 4 druhé směrnice, i když je osoba povinná k dani využívá k poskytování zdanitelných plnění, bez nichž by nebyla tato její ekonomická činnost možná a automobily nemohou být v konkrétních podmínkách osoby povinné k dani využívány k jejím osobním účelům.
33. Třetí podmínka je splněna rovněž, neboť § 75 odst. 2 zákona o DPH vymezuje výjimku z nároku na odpočet daně dostatečně konkrétně, a to označením konkrétního druhu zboží, nejedná se o obecnou výjimku z nároku na odpočet ve smyslu shora citované judikatury Soudního dvora EU.

34. Soud tedy dospěl v návaznosti na právě uvedenou judikaturu Soudního dvora EU k závěru, že výjimka z nároku na odpočet DPH upravená v § 75 odst. 2 zákona o DPH je zcela v souladu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice. Význam tohoto ustanovení evropského práva byl dostatečně vyložen stávající judikaturou Soudního dvora EU, jedná se tedy o tzv. *acte éclairé*. Na podkladě této judikatury lze přitom spolehlivě posoudit soulad aplikovaného českého práva s dotčeným ustanovením Šesté směrnice. Soud proto nepřikročil k položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU (shodně viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 62/2012-36, část IV.A). V situaci, kdy soud neshledal, že by § 75 odst. 2 zákona o DPH byl v rozporu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, neexistuje žádný důvod, pro nějž by nemohl být ve věci aplikován. Neotevřel se tak prostor pro přímou aplikaci čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice, který upravuje jako zásadu nárok na odpočet daně na vstupu, neboť odst. 6 směrnice sám předvídá, že mohou existovat výjimky z této zásady. Aplikované ustanovení zákona o DPH je tedy v souladu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice.
35. Argument žalobce, že výjimka z nároku na odpočet daně na vstupu může být pouze dočasná, není důvodný, neboť ten vychází z čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice, který však na § 75 odst. 2 vůbec nedopadá (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 62/2012-36, bod 37). V dané věci se nejedná o zavedení nové výjimky z nároku na odpočet daně poté, co vstoupila Šestá směrnice v účinnost na území České republiky, nýbrž o uchování *statu quo*, na což dopadá čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice. Ani argumenty o diskriminaci žalobce neshledal soud důvodné, v podrobnostech odkazuje na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 62/2012-36 (body 33 – 34). Skutečnost, že žalobce ke své ekonomické činnosti pořizuje zdaněná plnění, z nichž nemůže uplatnit nárok na odpočet daně, přitom jím poskytovaná plnění podléhají dani na výstupu, rozhodně neznamená, že by žalobce nemohl dosahovat při své ekonomické činnosti zisk. Absence nároku na odpočet DPH na vstupu vede pouze ke zdražení služeb, které prostřednictvím osobních automobilů poskytuje. Stejně situaci jsou však vystaveny všechny subjekty pořizující totožná zdanitelná plnění na území České republiky. Pokud by to mělo vést v souvislosti s existencí jednotného vnitřního trhu k existenčnímu znevýhodnění žalobce a jemu podobných subjektů, nebránilo žalobci nic v tom, aby podnikl takové kroky související s realizací svobody pohybu zboží a služeb (včetně svobody usazování), díky nimž by se těchto nepříznivých konsekvencí zbavil. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v návaznosti na judikaturu Soudního dvora EU, v rozhodném období nebyla oblast výjimek z nároku na odpočet DPH harmonizována, a proto mohly členské státy uplatňovat tuto sdílenou pravomoc samostatně. Narušení principu neutrality DPH je s výjimkami ze zásady nároku na odpočet daně spojeno již pojmově (v důsledku toho se zvyšuje cena poskytovaných zdanitelných plnění, neboť jsou vyšší náklady na jejich poskytnutí), Šestá směrnice nicméně tyto výjimky výslovně připouští.
36. Soud tedy neshledal námitku žalobce, již zpochybnil aplikaci § 75 odst. 2 zákona o DPH na projednávaný případ, důvodnou. Jako nedůvodný posoudil i s tím související žalobní bod, v němž žalobce poukazoval na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že se žalovaný nezabýval otázkou, zda jsou v případě sporných transakcí splněny všechny podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu. V situaci, kdy žalovaný správně dovodil, že z pořízení osobních vozidel nelze uplatnit nárok na odpočet DPH, neboť tomu brání § 75 odst. 2 zákona o DPH, se již nemusel zabývat tím, zda by jinak byly splněny všechny podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Tato úvaha by byla nadbytečná, neboť by nemohla nic změnit na právním posouzení otázky, zda žalobci nárok na odpočet daně na vstupu vznikl, či nikoliv.

37. Soud se dále zabýval námitkou žalobce, že výzva správce daně byla v rozporu s § 43 zákona o správě daní neurčitá. Soud vycházel z názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-123, že „[v] konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytykácí řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytykáčím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než ve stěžovateli známých rozsudcích ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 - 227 a ze dne 30. 9. 2009, čj. 8 Afs 65/2008 - 93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.“, přičemž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[v]ýzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytykáčích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.“.
38. Soud v předmětné věci zjistil, že správce daně ve výzvě své pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání žalobce vymezil jako všechna skutečněná a přijatá zdanitelná plnění v části B daňového přiznání, přičemž oddíl B zachycuje veškeré údaje vyjma identifikace plátce (část A) a jeho prohlášení o pravdivosti a úplnosti uvedených údajů (oddíl C). Takové vymezení pochybností soud považuje za nedostatečné, neboť pokud Nejvyšší správní soud považuje za nepřípustné vymezit pochybnost poukazem na konkrétní řádek daňového přiznání, tím spíše je nepřípustné pochybnost vymezit poukazem na celý oddíl daňového přiznání obsahující číselné údaje o přijatých a uskutečněných plněních plátce i výpočet daňové povinnosti. Za stěžejní pro posouzení dopadu neurčitosti výzvy správce daně však soud považuje reakci žalobce, který dle pokynů správce daně předložil úplnou evidenci přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a sedm daňových dokladů, jejichž předmětem byly osobní automobily Škoda. Žalobce si tedy výzvu správce daně ve smyslu uvedeného názoru Nejvyššího správního soudu správně vyložil a adekvátně zareagoval. Mimo to z protokolu o ústním jednání

konaném dne 12. 9. 2006 plyne, že důvodem k vydání následného platebního výměru bylo uplatnění odpočtu za leasingové splátky osobních automobilů, které dle správce daně odporovalo § 75 odst. 2 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2008, a je tudíž zřejmé, že neurčitost výzvy neměla vliv na následný průběh vytýkacího řízení i vlastní platební výměr a napadené rozhodnutí, ve kterých tkvělo jádro sporu ve výše posouzené žalobní námitce. Soud na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že nekonkrétnost výzvy v důsledku adekvátní reakce žalobce neodůvodňuje vyslovení její nezákonnosti, jakož i nezákonnosti následného platebního výměru a napadeného rozhodnutí, a proto neshledal námitku důvodnou.

39. Soud tedy shledal všechny žalobní body nedůvodné. Z obsahu správního spisu nezjistil žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, a proto výrokem pod bodem I. podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
40. Soud dále výrokem pod bodem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 24. srpna 2018

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

