



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Ing. Z. G.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2009 č.j. 7612/09-1301-800439, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třinci ze dne 21.5.2009 č.j. 55386/09/364910806128, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008.

Žalobce namítá, že v posuzovaném případě bylo na nákup automobilu užívaného k podnikatelské činnosti žalobce (nespočívající v dalším prodeji tohoto automobilu či jeho finančním pronájmu) aplikováno ust. § 75 odst. 2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ve 4. čtvrtletí 2008 (dále jen „NZDPH“) přesto, že toto ustanovení je v rozporu s čl. 17 Šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění účinném ve 4. čtvrtletí 2008 (dále jen „Šestá směrnice“). Nesoulad § 75 odst. 2 NZDPH s čl. 17 Šesté směrnice spatřuje v těchto skutečnostech:

- 1) jakkoli si je žalobce vědom tzv. „zmrazovací klauzule“ obsažené v čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, nelze souhlasit s názorem žalovaného, že stejné omezení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jaké je obsaženo v § 75 odst. 2 NZDPH, obsahovala i právní úprava účinná v době vstupu České republiky do Evropské unie. Tehdejší ust. § 19 odst. 4, 5, 6 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k 1.5.2004 (dále jen „SZDPH“) totiž umožňovalo odpočet daně z přidané hodnoty u finanční služby (přirážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu), což § 75 odst. 2 NZDPH neumožňuje, a proto je ust. § 75 odst. 2 NZDPH ustanovením rozšiřujícím dosavadní národní výjimku;
 - 2) „zmrazující klauzule“ obsažená v čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice dává členským státům možnost zachovat si dosavadní výjimky jen na dobu čtyř let od původní účinnosti Šesté směrnice, t.j. nejdéle do 23.5.1981;
 - 3) s ohledem na argumentaci uvedenou shora ad 1) spatřuje v ust. § 75 odst. 2 NZDPH novou odchylku vnitrostátní právní úpravy, pro kterou však nebyl dodržen postup dle čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice, zde odkazuje na rozsudky Soudního dvora Evropských společenství sp. zn. C-228/05 Stradasfalti, C-409/99 Metropol a Stadler či sp. zn. C-40/00 Komise proti Francii (všechny rozsudky Soudního dvora Evropských společenství jsou dostupné na <http://curia.europa.eu/>);
 - 4) dovolává se přitom přímého účinku čl. 17 odst. 2 Šesté směrnice ve vztahu daňový poplatník – stát; zde odkazuje na další judikaturu Soudního dvora Evropských společenství, Ústavního soudu a ostatních vnitrostátních soudů; pro případ, že by se krajský soud necítil povolán k výkladu Šesté směrnice a jejího přímého účinku, navrhuje položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropských společenství; dále namítá:
 - 5) že žalovaný řádně nezdůvodnil, zda ust. § 75 odst. 2 NZDPH je či není plně v souladu se Šestou směrnicí, neargumentoval konkrétními skutečnostmi, proč a z jakých důvodů není toto ustanovení v rozporu s čl. 17 Šesté směrnice a nijak se nevypořádal s námitkou přímého účinku Šesté směrnice;
- v podání ze dne 16.4.2012 žalobce upozornil na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13.3.2012 č.j. 8 Af 58/2010-63, kde se Městský soud v Praze s argumentací, jak ji uplatnil i žalobce v této žalobě, ztotožnil.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1), 3) zdůrazňuje závěry rozsudku Soudního dvora Evropských společenství ve věci sp. zn. C-409/99 Metropol a Stadler, kdy za rozpornou s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice lze podle žalovaného považovat jen takovou novou úpravu, která by zvyšovala rozsah odchylek oproti čl. 17 odst. 1, 2 Šesté směrnice ve srovnání se stavem, který tu byl ke dni vstupu České republiky do Evropské unie; o takový případ se v posuzovaném případě nejedná. Dále podrobně rozebírá nemožnost samostatného posuzování finančních služeb u finančního pronájmu, když se jedná jen o vedlejší výdaj tvořící součást ceny dodávaného

- zboží ve smyslu čl. 11 oddílu A. odstavce 2 písm. b) Šesté směrnice. Námitku žalobce navíc považuje za nelogickou, pokud žalobce z jím dovozovaného rozdílu týkajícího se přírážky nad úroveň vstupní ceny dovozuje neuplatnitelnost § 75 odst. 2 NZDPH na vstupní cenu samotnou;
- 4) nerozporuje možnost přímé aplikace Směrnice ve vztahu daňový subjekt – stát, s ohledem na shora uvedené však má za to, že podmínky pro takový postup nenastaly;
- 5) žalovaný má za to, že své úvahy obdobné vyjádření shora řádně v napadeném rozhodnutí osvětlil, proto nelze jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Krajský soud předem poznamenává, že se podrobně nezabýval žalobním bodem 4), když otázka přímé aplikovatelnosti směrnic ve vztahu daňový subjekt – stát není předmětem sporu mezi účastníky, kdy ani žalovaný nezpochybňuje ustálený závěr o možnosti přímé aplikovatelnosti směrnic v takových vztazích, jak byl mnohokrát dovozen v žalobcem odkazované judikatuře.

Krajský soud se neztotožňuje s žalobním bodem 5), v němž žalobce namítá, že žalovaný řádně nezdůvodnil, zda ust. § 75 odst. 2 NZDPH je či není plně v souladu se Šestou směrnicí, neargumentoval konkrétními skutečnostmi, proč a z jakých důvodů není toto ustanovení v rozporu s čl. 17 Šesté směrnice a nijak se nevypořádal s námitkou přímého účinku Šesté směrnice.

S těmito skutečnostmi se žalovaný vypořádává na str. 4-5 napadeného rozhodnutí, pokud v jeho odůvodnění výslovně uvádí:

„(...) jestliže je po vstupu do EU v době platnosti směrnice národní legislativa změněna takovým způsobem, že zmenšuje rozsah existujících odchylek, čímž se sama stává více v souladu s cílem Směrnice, musí být takováto legislativa považována za zahrnutou pod druhý pododstavec č. 17(6) Směrnice a nikoli za porušení čl. 17(2). Zde poukazujeme na rozsudek Evropského soudního dvora C-409/99 Metropol a Stadler s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora č.j. C-345/99, který zdůrazňuje tu skutečnost, že citovaný druhý pododstavec čl. 17(6) obsahuje „zmrazující klausuli“, která stanoví pozdržení národních výjimek z nároku na odpočet aplikovaných před tím, než Směrnice vstoupila v platnost a umožnit tak ponechání si národních úprav do doby přijetí očekávaného systému výjimek Radou, což je případ zákazu odpočtu daně u osobních automobilů dle § 75 odst. 2 ZDPH). (...) Jak již bylo uvedeno výše, samotné odvolatelem napadené ustanovení § 75 odst. 2 ZDPH zakazuje uplatnění nároku na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, s výjimkou pořízení za účelem dalšího prodeje, tedy zcela stejným způsobem a ve stejném rozsahu jako platil zákaz odpočtu daně u osobních automobilů dle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o DPH ve znění platném před 01.05.1994. Nedochází tak jakýmkoliv způsobem k explicitnímu rozšíření zákazu odpočtu u osobních automobilů odlišně od stavu před vstupem ČR do EU. To, jakým způsobem dochází při dodání osobního automobilu na základě smlouvy o finančním pronájmu ke stanovení základu daně (...) je již otázkou zcela samostatnou a odlišnou.“*

*) tuto zkratku žalovaný v napadeném rozhodnutí používá pro NZDPH

Takto provedenou úvahu žalovaného, která je obsahem napadeného rozhodnutí, považuje soud za zcela jasnou a srozumitelnou [k otázkám její (ne)správnosti se vyjádří samostatně]. Žalovaný dal zcela jasně najevo, že:

- a) za rozpornou s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice by považoval jen takovou vnitrostátní úpravu, která by po vstupu ČR do EU odchyly od čl. 17 Směrnice rozšiřovala;
- b) že co do nemožnosti uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty na samotnou vstupní cenu pořízeného automobilu nepovažuje § 75 odst. 2 NZDPH za takto rozšiřující úpravu, když stejná úprava byla v okamžiku vstupu České republiky do Evropské unie obsažena v SZDPH, a
- c) že otázku stanovení základu daně z přidané hodnoty při finančním pronájmu pokládá za otázku zcela samostatnou, která na řešení otázky možnosti uplatnění odpočtu u samotné vstupní ceny automobilu nemůže mít vliv.

Krajský soud konstatuje, že žalobce žalobní bod 5) formuluje značně obecně, kdy neuvádí, co konkrétně mu na uvedené úvaze žalovaného není jasné. K takto obecně formulované námitce krajský soud shrnuje, že předmětnou úvahu pokládá za jasnou, srozumitelnou a soudem přezkoumatelnou.

Krajský soud se dále neztotožňuje s žalobním bodem 2).

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 platnost“.

Jakkoli toto ustanovení již v r. 1977 předpokládalo přijetí příslušného rozhodnutí Rady do čtyř let (tzn. do r. 1981), dodnes se tak nestalo, jak potvrzuje nejen judikatura Soudního dvora Evropských společenství (srov. např. již odkazovaný rozsudek ve věci C-409/99 Metropol a Stadler), ale i ust. čl. 176 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společné systému daně z přidané hodnoty.

Proto bez ohledu na původní předpoklady evropského zákonodárce bylo i ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2008 stále účinné ustanovení poslední věty citovaného ustanovení o tom, že dokud taková pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost (pro Českou republiku vstoupila Šestá směrnice v platnost vstupem České republiky do Evropské unie, tzn. 1.5.2004).

Důvodným pak krajský soud neshledal ani žalobní bod 1). Za rozhodný pro posouzení odlišnosti NZDPH oproti SZDPH nepokládá přesný text srovnávaných ustanovení, členění zákonné úpravy ani otázku nahrazení starého zákona novým, ale věcný obsah původního a nového ustanovení.

V posuzovaném případě soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobce uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na pořízení samotné ceny automobilu účtované prodejcem, služeb finančního pronájmu nevyužil.

Podle § 19 odst. 4 SZDPH plátce nemá nárok na odpočet daně při nákupu osobního automobilu, a to i formou finančního pronájmu, při technickém zhodnocení osobního automobilu a při nákupu vratných lahví. Vyloučení daně z nároku na odpočet musí být v tomto případě provedeno před případnou úpravou odpočtu daně podle § 20.

Podle § 19 odst. 5 SZDPH odstavec 4 se nevztahuje na nákup osobních automobilů za účelem jejich dalšího prodeje, a to i formou finančního pronájmu, pokud je uskutečňován plátcem. Odstavec 4 se nevztahuje rovněž na nákup osobních automobilů a vratných lahví určených na vývoz, pokud je uskutečňován plátcem.

Podle § 75 odst. 2 NZDPH plátce nemá dále 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.

Krajský soud považuje dopad SZDPH i NZDPH na možnost odpočtu ceny osobního automobilu účtované prodejcem při nevyužití služeb finančního pronájmu za totožný. Z citovaných zákonných ustanovení totiž vyplývá, že takový odpočet nebyl možný podle SZDPH ani podle NZDPH. V tomto směru v obsahové náplni citovaných ustanovení krajský soud žádnou odchylku nespátřuje.

Argumentuje-li žalobce skutečností, že do NZDPH nebylo převzato ustanovení § 19 odst. 6 SZDPH (Plátce má nárok na odpočet daně z přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu.), toto ustanovení upravovalo problematiku obsahově odlišnou od žalobcova případu, který je nyní soudem posuzován – otázku odpočtu daně při využití služeb finančního pronájmu, kterých však žalobce v posuzovaném případě nevyužil.

Krajský soud pokládá otázku odpočtu daně z ceny pořízeného osobního automobilu při využití služeb finančního pronájmu i v kontextu všech ustanovení SZDPH za věcně oddělitelnou a posuzovatelnou samostatně od otázky odpočtu daně při pořízení osobního automobilu bez využití služeb finančního pronájmu, tedy za otázku, která v posouzení žalobcova případu nehraje žádnou roli.

Krajský soud se proto nezabýval otázkou, zda nepřevzetí úpravy obsažené v § 19 odst. 6 SZDPH do NZDPH představuje porušení čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, když k tomu by byl povolán jen, domáhal-li by se žalobce odpočtu daně právě z přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu – tak tomu však v posuzovaném případě není.

Krajský soud shrnuje, že nemožnost odpočtu ceny osobního automobilu účtované prodejcem při nevyužití služeb finančního pronájmu podle § 75 odst. 2

NZDPH nepovažuje za porušení čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, když dopad NZDPH a SZDPH na posuzovanou situaci je totožný.

Krajský soud poukazuje v tomto směru na kritéria přezkumu souladu národní úpravy s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, jak byla vytýčena např. v rozsudcích Soudního dvora Evropských společenství sp. zn. C-538/08 & C-33/09 X Holding a Oracle Nederland, C-368/06 Cedilac, kdy jediným rozhodujícím kritériem bylo určeno právě (ne)rozšíření odchylnosti vnitrostátního ustanovení oproti dosavadní úpravě.

S ohledem na to, že krajský soud dospěl k závěru, že ust. § 75 odst. 2 NZDPH představuje po obsahové stránce „starou“ či „dosavadní“ vnitrostátní odchylku od čl. 17 odst. 1, 2 Šesté směrnice, konstatuje současně, že se nejedná o odchylku „novou“, přijímanou členským státem až po vstupu Šesté směrnice pro něj v platnost, což znamená, že čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice je na posuzovaný případ neaplikovatelný [žalobní bod 3)].

Krajský soud pro přesnost dodává, že poukazoval-li žalobce na rozsudek Soudního dvora Evropských společenství ve věci sp. zn. C-228/05 Stradasfalti, v něm se Soudní dvůr Evropských společenství nezabýval výkladem čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, ale výkladem čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice, když tehdy posuzované ustanovení italského práva bylo z dočasného na trvalé změněno v r. 1980, zatímco Šestá směrnice byla pro Itálii platná již od r. 1977.

Krajský soud si je vědom i odlišného rozhodnutí Městského soudu v Praze o téže otázce, necítí se však jím být vázán, když nejde o rozhodnutí soudu instančně či fakticky nadřazeného a když má za to, že Městský soud v Praze svůj závěr o odlišnosti SZDPH a NZDPH spatřovaný právě v nepřevzetí úpravy obsažené v § 19 odst. 6 SZDPH do NZDPH nadlimitně paušalizoval a vztáhl ho i na otázky, které nebyly uvedenou obsahovou změnou zákonné úpravy daně z přidané hodnoty vůbec dotčeny.

Krajský soud uzavírá, že žádný z žalobních bodů neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v řízení žádné náklady, které by přesahovaly jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 23. dubna 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu