



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Evy Lukotkové a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobce **AGENTURA MARKET s.r.o.**, se sídlem v Holešově, Novosady 1382, zastoupeného JUDr. Michalem Chovancem, bytem v Hustopečích u Brna, Starovičky 169, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 29.6.2009, č.j.: 7481/09-1300-702127, **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29.6.2009, č.j.:7481/09-1300-702127, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Holešově, dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15.1.2009, č.j.: 851/09/322970703437, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2006 ve výši 58.597,- Kč. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že podle výsledků daňové kontroly nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění za předmětné zdaňovací období od dodavatele S. Š., u faktury za osobní automobil montážní typ AUDI A6 ALLROAD s datem vystavení 30.9.2006. K námitce žalobce, že správce daně nesprávně aplikoval § 75 odst.2 zák.č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 30.9.2006 (dále jen „ZDPH“) a v této souvislosti citoval ust. § 4 odst.3 písm.f) ZDPH a definoval dopravní prostředek, žalovaný uvedl, že zákonodárce v citovaných ustanoveních jednoznačně vymezil pojem osobního automobilu a

zda předmětný automobil splňuje či nesplňuje technické parametry pro zařazení do skupiny N1 (nákladní) či M1, M1G (osobní) může posoudit pouze příslušný odbor městského úřadu. Toto stanovisko je pro správce daně i pro daňový subjekt závazné. Na výzvu správce daně Městský úřad v Holešově dne 20.5.2009 sdělil, že žalobce nežádal o změnu zápisu v registru motorových vozidel z kategorie M1 na kategorii N1, je evidována pouze Žádost o zápis změn údajů v registru silničních vozidel, a to v souvislosti se změnou majitele tohoto vozidla, a to jednak při koupi dne 22.11.2006 a při prodeji dne 19.12.2007. Správce daně tedy neprovedl rozšiřující výklad § 4 odst.3 písm.f) ZDPH, vycházel z předloženého technického průkazu vozidla, kde jako druh je uvedena kategorie M1- osobní automobil montážní (ZDPH název – montážní – nepoužívá). Pokud chtěl žalobce uplatnit nárok na odpočet daně, měl trvat na správném zápisu kategorie v technickém průkazu, tj. N1 – nákladní vozidlo, což žalobce neučinil. Není tedy, dle žalovaného, pochyb o tom, že nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu (vymezeného v § 4 odst.3 písm.f) ZDPH) nevzniká, což je v souladu s ust. § 75 odst.2 ZDPH. Pokud žalobce poukazoval na nález Ústavního soudu sp.zn.: Pl. ÚS 33/97 a na jazykový výklad a interpretaci právní úpravy, žalovaný uvedl, že nelze použít pouze jazykový výklad, správce daně na daný případ aplikoval obecné právní principy a tudíž nepoužil pouze jazykový výklad. Namítal-li žalobce, že správce daně porušil zásadu právní jistoty a předvídatelnosti práva tím, že rozhodl v rozporu s metodickými pokyny Ministerstva financí (Pokyn D-227) a nepostupoval tak ve smyslu ust. § 2 zák.č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), žalovaný uvedl, že pokyny typu D-227 nejsou obecně závazným právním předpisem, ale vnitřním předpisem, který nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob. Pro soukromé osoby takový vnitřní předpis nemá právní význam. Předmětný pokyn, který stanovoval postup k § 19 odst.4, k zákonu, který pozbyl platnosti dne 1.5.2004, se stal neaplikovatelným, neboť právní úprava odpočtu daně u osobních automobilů byla od účinnosti zák.č.235/2004 Sb. odlišná. K další námitce žalobce, že automobil koupil již s provedenou úpravou tak, jak je provedena v technickém průkazu a že tak vozidlo splňuje podmínky pro zařazení do kategorie N jako vozidlo nákladní, že Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 specifikuje podmínky pro zařazení vozidla do této kategorie a provádí výpočet a že správce daně měl postupovat podle ust. § 2 odst.7 a § 31 odst.2 ZSDP, žalovaný uvedl, že v záznamu o schválení technické způsobilosti vozidla je uvedeno, že vozidlo se shoduje s typem, jehož technická způsobilost byla schválena k provozu na pozemních komunikacích. Z technického průkazu nevyplývá, že by byl osobní automobil upraven, není zaznamenána žádná změna v druhu vozidla, pouze za slovním spojením osobní automobil je uveden název montážní. Označení osobního automobilu „montážní“ ZDPH nedefinuje. Pokud vozidlo splňovalo podmínky pro zařazení do kategorie N1, mohl žalobce žádat o změnu zařazení vozidla. Žalobce o změnu nepožádal. Jako důkazní prostředek lze jednoznačně označit technický průkaz motorového vozidla, ve kterém je uveden osobní automobil montážní, druh vozidla M1. Žalovanému není známo, že by zařazení vozidla do kategorie N1, bylo uvedeno ve Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006. Žalobce ani neuvádí žádný odkaz na konkrétní zákonné ustanovení citované směrnice, žalovaný proto nemohl přisvědčit tvrzení žalobce, že předmětný automobil splňuje podmínky pro jeho zařazení do kategorie N1, tj. nákladní. V daňovém řízení má daňový subjekt povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván dle § 31 odst.9 ZSDP. Z ustanovení § 31 odst.1 a odst.2 ZSDP nevyplývá povinnost správce daně zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti za daňový subjekt. Jestliže žalobce neprokázal v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst.2 a § 2 odst.7 ZSDP dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo je povinen tyto skutečnosti prokazovat. K námitce žalobce ohledně daňové povinnosti v souvislosti s nákupem a prodejem předmětného automobilu, žalovaný uvedl, že pokud žalobce zjistí, že uskutečnil

plnění u kterého nesprávně uplatnil daň na výstupu, tj. že uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně, nebo osvobození od daně a zvýšil tím svou daňovou povinnost, tak tato skutečnost nezakládá nárok na odpočet daně při pořízení předmětného zboží.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, neboť se domnívá, že rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně nejsou vydány v souladu s příslušnými platnými právními předpisy. Žalovaný při aplikaci ustanovení § 4 odst.3 písm.f) ZDPH právní úpravu interpretoval formálně jen jazykovým výkladem bez ohledu na skutečnost, že v technickém průkazu vozidla je zapsáno, že se jedná o „osobní automobil montážní“. Odůvodnění rozhodnutí neobsahuje žádné další úvahy, v nichž by bylo možno shledávat snahu dobrat se pravdivých poznatků o obsahu právní normy, jako výklad logický, historický a systematický. Naopak jednoznačně zdůrazňuje jen formální text pojmu „osobní automobil“ jak je uveden v daném ustanovení zákona, jako rozhodující důkaz o správnosti rozhodnutí správce daně. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný neakceptoval námitku nesprávného výkladu právní úpravy z hlediska zásady právní jistoty, a to nejen na základě obecné právní úpravy, ale i veřejně publikovaného interního předpisu, Pokynu D-227. Uvedl-li žalovaný, že Pokyn D-227 byl účinný do 30.4.2004, není tato skutečnost na předpise uvedena, přitom z odůvodnění rozhodnutí žalovaného lze dovodit, že uznává relevantnost tohoto předpisu i pro daňové subjekty. Tvrzení, že právní úprava odpočtu daně u osobního automobilu byla od 1.5.2004 odlišná, neodpovídá skutečnosti (v podstatě stejná formulace ustanovení § 2 odst.2 písm.m) zák.č.588/1992 Sb. a § 4 odst.3 písm.f) ZDPH s účinností od 1.5.2004). Žalobce se domnívá, že v případě změny jakékoliv právní úpravy či jejího výkladu, musí být změněny či zrušeny všechny veřejně přístupné materiály, jinak jsou považovány za platné a aplikovatelné v právních vztazích. Ke zrušení, či změně Pokynu D-227 nedošlo. Dle žalobce nebyl důvod měnit posuzování předmětné věci i proto, že po vstupu České republiky do Evropské unie by měl zákon o DPH aplikovat v právní úpravě směrnice tohoto společenství. Žalobce se neztotožňuje se závěrem, že v důkazním prostředku – technickém průkazu motorového vozidla je uveden „osobní automobil montážní, druh vozidla M1“. V technickém průkazu je uvedeno „Druh vozidla: M1 osobní automobil montážní“. V tomto formálním vyjádření nelze shledávat totožnost a uvedené formulace nutno vykládat rozdílně. Odůvodnil-li žalovaný rozhodnutí také tím, že žalobce nepožádal o změnu zařazení vozidla do kategorie N1, uvádí žalobce, že v době doměření daně už nebyl vlastníkem předmětného vozidla a nebyl oprávněn takovou změnu zápisu v technickém průkazu vozidla požadovat. Naopak věřil, že finanční úřad vyvolá tuto potřebu u nového vlastníka, neboť u něj prováděl místní šetření a na způsob odpočtu DPH byl upozorněn. Když nebyl napaden nadměrný odpočet vyplývající z prodeje vozidla novému vlastníkovi, domníval se žalobce právem, že správně daně v rámci odvolání přehodnotí svůj postoj v posuzování předmětné věci. Názor žalovaného, že v souvislosti se zařazením vozidla do kategorie N1, mu není známo, že by tato skutečnost byla uvedena ve Směrnici Rady 2006/112/ES, žalobce uvedl, že podle § 48 odst.3 ZSDP konkrétní ustanovení právní úpravy není povinnou součástí odůvodnění podaného odvolání. Měl být tedy dostačující odkaz na právní předpis. Vzhledem k uvedenému žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně zrušil.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil písemně tak, že žalobce chybně interpretuje ZDPH, neboť se domnívá, že je podstatné, jakým způsobem je předmětný automobil využíván a pomíjí, že kategorie vozidla je jasně vymezena v technickém průkazu vozidla, který je veřejnou listinou. Žalobce stran údajů zapsaných v této veřejné listině předestírá jejich vyvrátitelnost na základě jeho prohlášení. Skutečnost, že se správce daně ani žalovaný nezabývali tím, pro jakou činnost bylo vozidlo využíváno, nejde k tíži žalovaného, neboť kategorizace vozidla vyplývá z veřejné listiny. Není chybou žalovaného, že si žalobce

nepožádal od doby, kdy nabytí vlastnictví, o změnu zařazení vozidla do jiné kategorie. K další námitce pak žalovaný znovu uvedl, že ZDPH nabytí účinnosti 1.5.2004 a zrušil zák.č. 588/1992 Sb., který byl mimo jiné prováděn pokynem D-227. Není pochyb o tom, že přestali být součástí právního řádu samotný zákon, pozbývá právní relevance i právní předpis jej provádějící, nižší právní síly. Není třeba, aby byl výslovně rušen. Pokyn D-227 je obsahově po zrušení zák.č.588/1992 Sb. zcela nepoužitelný ve vztahu k ZDPH, neboť stanovil postup plátců při uplatňování nároku na odpočet DPH podle ustanovení § 19 odst.4 (zák.č.588/1992 Sb.), je proto i věcně pro potřeby ZDPH zcela irrelevantní. Jak žalovaný uvedl shora, bylo prospěšnou povinností žalobce, aby podal návrh na změnu kategorizace vozidla. Samotnou snahou ex post o prokázání faktické potřeby takových změn kategorizace, žalobce nemůže dosáhnout její změny. Požadavek žalobce, aby správce daně či žalovaný inicioval změnu kategorizace, ponechává žalovaný bez komentáře. Bylo na žalobci, aby se při koupi vozidla seznámil s kategorizací převáděného vozidla. Navíc prodávající Ing. S. T. je zároveň jednatelem žalobce, proto tvrzení o tom, co vědět měl a mohl (rep. nevěděl a nemohl ovlivnit) jsou poněkoud zavádějící. Pokud žalobce argumentuje kategorizací podle již neplatného předpisu, jsou takové námitky pro soudní řízení bezpředmětné. S ohledem na uvedené navrhl žalovaný soudu, aby žalobu zamítl.

Před tím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k závěru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst.1 zák.č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst.1 s.ř.s.) a jde o žalobu přípustnou (ve smyslu ustanovení § 68 a § 70 s.ř.s.).

V souladu s ustanovením § 75 odst.1 a odst.2 s.ř.s. přezkoumal Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu ustanovení § 51 s.ř.s.

Žaloba není důvodná.

Žalobce především vytýkal žalovanému, že ustanovení § 4 odst. 3 písm.f) ZDPH interpretoval pouze jazykovým výkladem vymezení pojmu „osobní automobil“ bez ohledu na skutečnost, že v technickém průkazu vozidla je zapsáno, že se jedná o „osobní automobil montážní“. Dle žalobce odůvodnění rozhodnutí neobsahuje žádné právní úvahy žalovaného k obsahu právní normy, jako je výklad logický, historický a systematický, naopak zdůrazňuje pouze formální text pojmu „osobní automobil“, jako rozhodující důkaz.

V předmětné věci není sporu ohledně skutkových okolností. Ze spisového materiálu žalovaného vyplývá, že žalovaný měl k dispozici kopii technického průkazu vozidla SPZ 1 Z 2 88 09, AUDI A6 ALLROAD, který měl zapsanou kategorii M1, osobní automobil montážní. Sporným tedy zůstalo posouzení právní otázky vyplývající ze stanoveného skutkového stavu.

Podle ustanovení § 75 odst.2 ZDPH, plátce nemá 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.

Podle ustanovení § 4 odst.3 písm.f) ZDPH, pro účely tohoto zákona se dále rozumí osobním automobilem dopravní prostředek, který má v technickém osvědčení nebo v technickém průkazu zapsanou kategorii M1 nebo M1G; pokud zápis kategorie chybí, vymezuje se tato kategorie zvláštním právním předpisem.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu a pro účely tohoto zákona stanovil zákonnou definici osobního automobilu tak, že jím je dopravní prostředek, který má v technickém osvědčení nebo v technickém průkazu zapsanou kategorii M1 nebo M1G. Vycházel-li tedy správce daně i žalovaný z této zákonné definice osobního automobilu a dospěli poté k závěru, že má-li žalobce v technickém průkazu předmětný automobil zapsán v kategorii M1, jedná se o osobní automobil a žalobce tudíž nemá nárok na odpočet daně, posoudili věc po právní stránce správně.

Poukaz žalobce na výklad právních předpisů nikoliv pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jejich smyslu, za použití kromě jazykového výkladu též metod logických, historických a systematických, je sice správný. V předmětné věci však s ohledem na zákonnou definici, není sporu o tom, co zákonodárce zamýšlel, stanovil-li, že osobním automobilem se rozumí dopravní prostředek, který v technickém osvědčení nebo v technickém průkazu automobil zapsán v kategorii M1 nebo M1G. V ustanovení § 75 odst.2 ZSDP zákonodárce rovněž stanovil výjimky, na které se zákaz odpočtu nevztahuje, přičemž osobní automobil montážní zde zahrnut není.

S námitkou žalobce, že nebyl aplikován veřejně publikovaný interní předpis Pokyn D-227 a že se žalovaný s touto námitkou nevypořádal, souhlasit nelze. Naopak je nutno přisvědčit žalovanému, že byl-li zrušen právní předpis vyšší právní síly - zákon, k němuž byl interní pokyn D-227 předpisem prováděcím (vydaným pouze pro potřeby aplikační) a nikoliv obecně závazným právním předpisem (tím by mohla být např. vyhláška), pozbyl takový interní pokyn právní účinnosti spolu se zánikem zákona, aniž by bylo třeba jakkoliv konec účinnosti takového pokynu výslovně stanovit. Žalovaný tuto skutečnost v odůvodnění rozhodnutí řádně uvedl, nelze tedy souhlasit ani s tvrzením, že se s námitkou nevypořádal. Námitka, že po vstupu České republiky do Evropské unie by žalovaný měl ZDPH aplikovat v právní úpravě směrnice tohoto společenství (stejně jako vyhl.č. 341/2002 Sb.), je natolik nekonkrétní, že z ní nelze dovodit, zda vůbec, jak a kterou směrnicí společenství žalovaný nesprávně aplikoval. Pro její naprostou obecnost se tudíž k takto formulované námitce soud vyjádřit nemůže.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že formulace „osobní automobil montážní, druh vozidla M1“ a „Druh vozidla: M1 osobní automobil montážní“ nejsou totožné a je nutné je vykládat rozdílně. Žalobce sice nesdělil, v čem se tyto formulace liší a jak tedy správně měly být vyloženy, nicméně dle soudu se jedná o jedno a totéž, že totiž předmětný automobil byl v technickém průkazu vyznačen v kategorii: M1 osobní automobil montážní, pořadí, v jakém žalovaný tyto skutečnosti uvedl, nemají na právní posouzení věci žádný vliv. Nebylo možné přihlídnout ani k námitce žalobce, že v době doměření daně žalobce již nebyl vlastníkem předmětného vozidla a nebyl oprávněn žádat o změnu zápisu v technickém průkazu. Správcem daně ani žalovaným nebyla žalobci vytýkána skutečnost, že poté, co již

nebyl vlastníkem nepožádal o změnu v zápisu v technickém průkazu vozidla. Žalobce, pokud chtěl uplatnit nárok na odpočet daně, měl o změnu zápisu v technickém průkazu žádat v době, kdy ještě vlastníkem předmětného vozidla byl, to však neučinil.

K poslední námitce žalobce, že podle ustanovení § 48 odst.3 ZSDP není povinnou součástí odůvodnění odvolání uvedení konkrétního ustanovení právní úpravy, že by měl být dostačující odkaz na právní předpis (v daném případě Směrnici Rady č.2006/112/ES ze dne 28.11.2006), lze sice souhlasit, že žalobní námitky však není zřejmé, jaký vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí by tato skutečnost mohla mít. Podstatné totiž ve věci zůstává, že nárok na odpočet daně nemá daňový subjekt při pořízení osobního automobilu, jehož zákonná definice je obsažena v ustanovení § 4 odst.3 písm.f) ZDPH a této zákonné definici předmětné vozidle v době jeho vlastnictví žalobcem dle zápisu v technickém průkazu odpovídalo.

Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst.1 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci byl žalobce zcela neúspěšný a právo na náhradu nákladů řízení by proto bylo možno přiznat žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ustanovení § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel nebo jeho zaměstnanec, nebo člen, který za něho jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst.2 a § 106 odst.2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 25.5.2011

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu