

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní žalobce: **R. K.**, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2010, č. j. 4454/10-1300-203245, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 2012, č. j. 8 Af 58/2010 - 63,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 2012, č. j. 8 Af 58/2010 – 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Rakovníku (dále též „správce daně“) platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 25. 5. 2006, č. j. 65920/06/069910/4300, vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost za 1. čtvrtletí 2006 ve výši 142 053 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 8. 2006, č. j. 6669/06-130, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 1. 11. 2007, č. j. 6 Ca 307/2006 – 54, toto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný odvolání opětovně zamítl, a to rozhodnutím ze dne 25. 1. 2008, č. j. 425/08-1300-506729. I toto rozhodnutí městský soud zrušil (rozsudek ze dne 15. 12. 2009, č. j. 5 Ca 122/2008 – 34). Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud

rozsudkem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 – 70, zamítl. Také svým třetím rozhodnutím ve věci ze dne 4. 8. 2010, č. j. 4454/10-1300-203245, žalovaný odvolání zamítl.

[2] Posledně jmenované rozhodnutí žalovaného zrušil městský soud v záhlaví označeným rozhodnutím.

[3] Městský soud shledal, že žalovaný opět nedostál své povinnosti řádně a srozumitelně vysvětlit, zda v daném případě byly splněny podmínky přímého účinku šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále též „šestá směrnice“). Soud měl za to, že z porovnání § 19 odst. 4, 5 a 6 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) je zřejmé, že pozdější právní úprava je přísnější. Soud tedy souhlasí se žalobcem v tom, že § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty není v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, neboť Česká republika zákaz odpočtu s přistoupením k Evropské unii rozšířila. Přísnější úprava by byla v souladu se šestou směrnicí pouze tehdy, pokud by byla obsažena v českém zákoně v období před vstupem ČR do Evropské unie.

[4] Městský soud připomněl, že v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04, je počínaje 1. květnem 2004 každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, je-li český zákon v rozporu s právem komunitárním. Současně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63, podle kterého je správní orgán odpovědný za znalost právních předpisů, šestou směrnici nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů, konkrétně pak za uplatnění přímého účinku šesté směrnice. Soud uzavřel, že postup žalovaného podle ustanovení, které je neslučitelné s komunitárním právem, není správný a rozhodnutí žalovaného proto pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Předně se domnívá, že soud dospěl k nesprávnému závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné.

[6] Stěžovatel má za to, že zákonnému požadavku na rozsah přezkumu platebního výměru vyhověl a že se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami uvedenými v odvolání. Žalobce nevznesl požadavek, aby byla na jeho případ přímo aplikována šestá směrnice. V odůvodnění rozhodnutí stěžovatel přezkoumatelně uvedl důvody, pro které má za to, že § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je slučitelný se šestou směrnicí. Pokud dospěl k tomuto závěru, nemusel se již zabývat přímým účinkem směrnice. Měl-li soud rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné, nemohl by se zabývat souladem § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a dospět k názoru,

že jsou uvedená ustanovení v rozporu. Absence úvah o splnění podmínek přímého účinku směrnice nezpůsobila nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele, neboť žalobce námitku přímého účinku v odvolání nevznesl a stěžovatel současně dospěl k závěru o slučitelnosti vnitrostátního předpisu se směrnicí EU.

[7] Stěžovatel dále namítá, že soud z poslední věty § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nesprávně dovodil, že rozšiřuje počet případů, kdy není možné uplatnit nárok na odpočet. Podle stěžovatele tato věta pouze upřesňuje předchozí text tohoto ustanovení. Pokud by tato věta v uvedeném ustanovení nebyla, jeho obsah by se nijak nezměnil. Stejný princip nároku na odpočet platil i za předchozí právní úpravy, i když nebyl v § 19 zákona č. 588/1992 Sb. výslovně zmíněn. Stěžovatel dále uvádí, že § 19 odst. 6 zákona č. 588/1992 Sb. stanovil, že plátce má nárok na odpočet daně z přirážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu. V § 75 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném pro rok 2006) není nárok na odpočet této přirážky z uplatnění vyloučen a je tak zachována stejná úprava, která platila ke dni přistoupení ČR k Evropské unii. Proto je dle stěžovatele § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty v souladu s čl. 17 odst. 6 pododstavec 2 šesté směrnice, který umožnil zachovat veškerá vynětí obsažená ve vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost. Ze všech shora uvedených důvodů navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel se musel (v souladu s předcházejícími rozsudky městského soudu) zabývat přímým účinkem šesté směrnice a souladem § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, a to i přesto, že žalobce takovou námitku neuplatnil v odvolání, ale až v žalobě. Pokud se městský soud neomezil jen na zrušení rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost, ale zabýval se i věcným posouzením, byl to projev určitého zoufalství a snahy vzbudit stěžovatele, aby konal. Celá věc se vleče již šestým rokem jen proto, že stěžovatel doslova ignoruje předchozí rozsudky městského soudu a Nejvyššího správního soudu.

[9] Ze srovnání příslušných ustanovení zákona č. 588/1992 Sb. a zákona o dani z přidané hodnoty je na první pohled zřejmé, že Česká republika si neponechala právní úpravu platnou do 30. 4. 2004, ale po 1. 5. 2004 rozšířila omezení nároku na odpočet DPH na vstupu, neboť nově vyloučila přirážku nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu. Z toho vyplývá, že § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty skutečně není v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a je proto neaplikovatelný. Žalobce se proto může dovolávat přímého účinku šesté směrnice, která neobsahuje žádná omezení pro vyloučení nároků na odpočet DPH u osobních automobilů. V této souvislosti odkazuje žalobce na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2008, sp. zn. C-414/07.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; *III.A*] a následně vypořádal námitku nesprávného posouzení otázky souladu vnitrostátní právní úpravy se šestou směrnicí [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; *III.B*].

III.A
Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[12] Stěžovatel namítá, že městský soud na jednu stranu označil jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, ačkoli tomu tak nebylo, a současně toto rozhodnutí věcně přezkoumal, čímž sám zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[13] Městský soud v napadeném rozsudku na s. 11 uvádí, že „*žalobce* (zřejmě má jít o žalovaného, pozn. soudu) *opět nedostál své povinnosti řádně a srozumitelně vysvětlit, zda v daném případě byly splněny podmínky přímého účinku předmětné směrnice*".

[14] Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozhodnutí stěžovatele trpělo shora vytýkanou vadou. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí porovnal znění § 19 odst. 4, 5 a 6 zákona č. 588/1992 Sb. a s § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a konstatoval, že je zřejmé, že § 75 odst. 2 cit. zákona shodně jako dřívější úprava neumožňuje uplatnění odpočtu daně u nákupu osobního automobilu, a proto je Česká republika v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice oprávněna zachovat si toto vynětí z nároku na odpočet. Stěžovatel pak uzavřel, že žalobcem vznesená námitka neslučitelnosti § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a šesté směrnice je nedůvodná. Stěžovatel tedy ve svém rozhodnutí předestřel jasné a přezkoumatelné úvahy, na jejichž základě dospěl k závěru, že vnitrostátní právní úprava je v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Sám městský soud s těmito úvahami stěžovatele v rozsudku polemizoval a označil je za nesprávné – je tedy zjevné, že musel z žalobou napadeného rozhodnutí seznat, jakými úvahami byl stěžovatel při vyjádření svého stanoviska k této otázce veden. Věcná správnost závěrů stěžovatele (a následně městského soudu) je otázkou jinou (srov. *III.B*), kterou ovšem soud nemůže řešit v rámci projednávání námitky nepřezkoumatelnosti.

[15] Pro upřesnění je také nutno uvést, že stěžovatel se skutečně nezabýval splněním podmínek přímého účinku šesté směrnice, jak mu vytýká městský soud. Nejvyšší správní soud má ale za to, že ve chvíli, kdy správní orgán dovodil slučitelnost vnitrostátní právní úpravy a komunitárního práva, nemusel se již z logiky věci dále zabývat otázkou případného přímého účinku směrnice a její přednostní aplikací na daný případ. Na druhou stranu však nelze aprobovat názor stěžovatele, že se otázkou přímého účinku šesté směrnice nemusel zabývat, neboť se žalobce v odvolání přímého účinku sám nedovolával. Správní orgán je odpovědný za znalost právních předpisů, šestou směrnici nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů *in concreto*, zde uplatnění přímého účinku šesté směrnice (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63, publ. pod č. 1986/2010 Sb. NSS). Nelze jistě polemizovat s tím, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zákonem, nelze však opomíjet ani povinnost, která jej stíhá stran eurokonformního výkladu zákona vždy tam, jedná-li se o práva jednotlivců. Nevyložil-li takto příslušné ustanovení zákona správce daně v I. stupni, tím spíše tak měl učinit

žalovaný v odvolacím řízení. To však nic nemění na závěru, že v nyní projednávané věci stěžovatel (byť až ve svém třetím rozhodnutí ve věci) této své povinnosti dostál.

[16] Námitku stěžovatele v tomto směru tedy shledal Nejvyšší správní soud důvodnou, nicméně současně vzal v potaz skutečnost, že městský soud, byť označil rozhodnutí stěžovatele za nepřezkoumatelné, zabýval se jím přesto meritorně, tedy je přezkoumal, a v odůvodnění svého rozsudku uvedl skutečnosti, které dle něj zakládají nezákonnost. Za této situace Nejvyšší správní soud dospěl, a to zcela v souladu se svou konstantní judikaturou (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41), k závěru že, jakkoli městský soud pochybil v posouzení otázky přezkoumatelnosti, rozhodnutí (označené jako nepřezkoumatelné) stěžovatele přezkoumal a z odůvodnění je zřejmé a srozumitelné, pro které důvody je zrušil, netrpí napadený rozsudek městského soudu namítanou nepřezkoumatelností, pro kterou by jej bylo nutno zrušit. Postupoval-li by Nejvyšší správní soud jinak, nebylo by možno označit jeho postup jinak, než jako účelový a formalistický; přitom takový postup soud ve své judikatuře striktně odmítá.

III.B
Posouzení souladu vnitrostátní právní úpravy se šestou směrnicí

[17] Stěžovatel dále nesouhlasí s názorem městského soudu, že § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty není v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

[18] Soud považuje za nutné nejprve nastínit některá východiska nezbytná pro věcné projednání této námitky:

[19] Podle čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 23):

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani; (...).

6. 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.

[20] Dále je třeba připomenout, že podle konstantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) nárok na odpočet je jakožto nedílná součást mechanismu daně z přidané hodnoty základní zásadou vlastní systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, *Recueil*, s. I-1577, bod 43; ze dne 8. ledna 2002, *Metropol a Stadler*,

C-409/99, *Recueil,* s. I-81, bod 42, jakož i ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, *Recueil,* s. I-4357, bod 33).

[21] Soudní dvůr rovněž v citovaných bodech výše uvedených rozsudků rozhodl, že podle zásad upravujících společný systém daně z přidané hodnoty se tato daň použije na každé výrobní nebo distribuční plnění a odpočte se přitom daň z přidané hodnoty, která zatěžuje přímo plnění na vstupu. Nárok na odpočet se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Z toho vyplývá, že veškeré omezení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má dopad na úroveň daňové zátěže a musí být používáno podobně ve všech členských státech. Odchylky jsou tudíž povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 19. září 2000, *Amprafrance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, *Recueil*, s. I-7013, bod 34; výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 11. prosince 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, *Recueil*, s. I-0000, bod 26). Krom toho ustanovení, která stanoví odchylky od zásady nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jež zaručuje neutralitu této daně, musejí být vykládána striktně (výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 59).

[22] Krom toho je třeba uvést, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice vyjadřuje výslovným a přesným způsobem zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu daně z přidané hodnoty za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, bod 43; *Danfoss a AstraZeneca,* bod 27, jakož i ze dne 22. prosince 2008, *Magoora*, C-414/07, *Recueil*, s. I-0000, bod 29).

[23] Zásada nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nicméně zmírněna derogačním ustanovením obsaženým v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy zachovat své právní předpisy ohledně vynětí z nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada neurčí výdaje, které nezakládají uvedený nárok (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, body 43 a 44, jakož i *Danfoss a AstraZeneca*, body 27 a 28).

[24] Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice obsahuje ustanovení o „statu quo“, které stanoví, že v členském státu zůstanou zachována vnitrostátní vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, která se uplatňovala před vstupem šesté směrnice v platnost. Cílem tohoto ustanovení je umožnit členským státům, do doby než Rada stanoví režim, pokud jde o vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, zachovat veškerá pravidla vnitrostátního práva týkající se vynětí z nároku na odpočet, která jejich veřejné orgány skutečně uplatňovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, bod 48, *Danfoss a AstraZeneca*, body 30 a 31, jakož i *Magoora*, bod 35). Jak už ale bylo uvedeno výše, ustanovení, která stanoví odchylky od zásady nároku na odpočet, musejí být vykládána striktně.

[25] Výklad vnitrostátních předpisů za účelem určení jejich obsahu v době vstupu šesté směrnice v platnost a stanovení, zda tyto předpisy měly po vstupu šesté směrnice v platnost za účinek rozšíření stávajících vynětí, je v zásadě věcí soudu členského státu (viz rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 47, jakož i *Magoora*, bod 32). Podle Soudního dvora vnitrostátním

soudům přísluší vyložit v co největším možném rozsahu své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných, s tím, že upřednostní výklad vnitrostátních pravidel, který je co nejvíce v souladu s tímto cílem, aby se tak dospělo k řešení, jež je slučitelné s ustanoveními uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. července 2006, *Adeneler a další*, C-212/04, *Recueil,* s. I-6057, bod 124, či *Magoora*, bod 44).

[26] Šestá směrnice vstoupila v České republice v platnost v den přistoupení k Evropské unii, tedy 1. května 2004. Toto datum je tedy rozhodné pro účely použití čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce uvedené směrnice.

[27] Téhož dne nabyl účinnosti zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (zrušen taktéž ke dni 1. 5. 2004).

[28] Soudní dvůr ve věci *Magoora* (bod 41) vyslovil, že je třeba mít za to, že zrušení vnitrostátních ustanovení v den vstupu šesté směrnice v platnost v dotčeném vnitrostátním právním řádu a jejich nahrazení jinými vnitrostátními ustanovení v tentýž den jako takové neumožňuje předpokládat, že se dotčený členský stát vzdal použití vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty 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.

[29] Vycházeje ze shora uvedených východisek, posoudil Nejvyšší správní soud otázku souladu ustanovení o vynětí z nároku na odpočet v zákoně o dani z přidané hodnoty s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice takto:

[30] Zákon č. 588/1992 Sb. v § 19 odst. 4 stanovil: *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.* Podle odst. 5 téhož ustanovení se *odstavec 4 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.* A dle odst. 6: *Plátce má nárok na odpočet daně z přirážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu.*

[31] Podle právní úpravy účinné od 1. 5. 2004 (§ 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) 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.*

[32] Městský soud založil svůj závěr o rozporu vnitrostátní právní úpravy s šestou směrnicí na dvou důvodech. Zaprvé dle něj poslední věta obsažená v § 75 odst. 2 rozšiřuje stávající vynětí z nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud s takovým posouzením nesouhlasí, naopak přisvědčuje stěžovateli, že uvedená část 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. Tato argumentace městského soudu tedy není případná.

[33] Žalobce i městský soud dále argumentují, že nezařazením ustanovení obdobného § 19 odst. 6 zákona č. 588/1992 Sb. do zákona o dani z přidané hodnoty došlo k nepřípustnému rozšíření vynětí z nároku na odpočet. Jinak řečeno skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty *expressis verbis* neumožňuje odečíst na vstupu daň z přirážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu, vede k rozporu § 75 odst. 2 s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

[34] K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že výklad příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty je třeba podat ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných (srov. bod [25]). Současně je třeba mít na paměti nutnost vykládat všechna ustanovení obsahující odchylky od zásady nároku na odpočet restriktivně.

[35] Šestá směrnice, stejně jako zákon o dani z přidané hodnoty, jsou zbudovány na zásadě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud tedy zákon nestanoví jinak, je třeba vycházet z presumpce nároku na odpočet, čili cokoli, co zákon vysloveně nevyjímá, je možno jako odpočet daně na vstupu.

[36] Výjimky z nároku na odpočet v zákoně o dani z přidané hodnoty stanovil v rozhodné době (první čtvrtletí roku 2006) jeho § 75. Tedy pouze u plnění výslovně vyjmenovaných v tomto ustanovení neměl plátce nárok na odpočet.

[37] Prvá věta § 75 odst. 2 vyjímá z nároku na odpočet daně při 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 přirážek.

[38] Dále je podstatné, že ustanovení § 75 v žádné své části výslovně neomezuje možnost odpočtu v případě daně z přirážky 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 nutno vyložit tak, že nestanoví-li toto ustanovení výslovně výjimku z této zásady pro daň z přirážky nad úroveň ceny bez daně, je možno u ní uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, stejně jako tomu bylo podle právní úpravy předcházející.

[39] Na základě výše uvedeného lze tedy uzavřít, že zákon o dani z přidané hodnoty 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.

[40] Městský soud tedy tuto právní otázku posoudil nesprávně. Tato kasační námitka je důvodná.

[41] Na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že § 75 odst. 2 obsahující vynětí z nároku na odpočet daně vztahující se k pořízení osobního automobilu byl zákonem 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 s účinností od 1. 4. 2009 zrušen bez náhrady.

[42] Vzhledem k tomu, že městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, neboť dle něj postupoval podle neaplikovatelného právního předpisu, přičemž ze shora uvedeného vyplývá, že § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty byl na daný případ plně použitelný, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu. Ten se v dalším řízení musí zabývat především tím, zda také stěžovatel v případě žalobce vyložil § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty výše uvedeným způsobem, tedy zejména tak, že je možno uplatnit nárok na odpočet daně z přirážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu. V dosavadním průběhu řízení totiž nebylo věcně řešeno, zda vlastní daňová povinnost na daň z přidané hodnoty byla žalobci doměřena toliko z důvodu neoprávněného uplatnění odpočtu daně při pořízení osobních automobilů, tedy ze samotné kupní ceny automobilu (v takovém případě by byl postup správce daně v pořádku), či současně také z důvodu uplatnění odpočtu daně z přirážky nad úroveň kupní ceny bez daně (v takovém případě by správce daně nepostupoval v souladu § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Městský soud tuto otázku musí prozkoumat i s ohledem na žalobní námitku, že žalobce měl mít v případě daňového dokladu č. 541462 – splátkového kalendáře k leasingové smlouvě, nárok na odpočet DPH na vstupu u přirážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu, jak tomu bylo do 30. 4. 2004 (s. 14 žaloby).

IV. Závěr

[43] Vzhledem k tomu, že byl naplněn kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. června 2012

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu