

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **AT CAR, s.r.o.,** se sídlem Kladno, gen. Klapálka 2810, zastoupeného Mgr. Davidem Kroftou, advokátem se sídlem Praha 1, Újezd 450/40, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 8. 2012, č. j. 11 Af 62/2011 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti celkem sedmi rozhodnutím žalovaného, jimiž bylo rozhodnuto o odvoláních stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Kladně (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíce červen až prosinec 2007.

[2] Ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel podal ve dnech 30. 6. 2010 a 2. 7. 2010 u správce daně dodatečná daňová přiznání, v nichž vykázal nárok na odpočet DPH na

vstupu při nákupu osobních automobilů, určených k jejich dalšímu pronájmu třetím osobám. V návaznosti na to správce daně dne 27. 7. 2010 vydal výzvy k odstranění pochybností dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve kterých vyslovil své pochybnosti o výši přijatých zdanitelných plnění, která se výrazně odlišovala od předchozích podání stěžovatele, a vyzval ho, aby se k pochybnostem vyjádřil a prokázal rozhodné skutečnosti předložením důkazních prostředků. Na základě provedeného vytýkacího řízení správce daně následně vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, v nichž k uplatněnému odpočtu DPH neshledal důvody, když dospěl k závěru, že nároky na odpočty daně z přidané hodnoty byly uplatněny neoprávněně, v rozporu s platným zákonným ustanovením, konkrétně s § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro výše uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), dle něhož 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.

[3] V žalobě proti rozhodnutím žalovaného, kterými byly potvrzeny platební výměry správce daně, stěžovatel namítal nesoulad § 75 odst. 2 zákona o DPH s unijním právem, zejména Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1 - 118; právní předpisy Evropské unie a další související dokumenty jsou dostupné na internetové adrese eur-lex.europa.eu; dále jen „směrnice“). Uvedl, že v rámci svého předmětu podnikání je nepochybně osobou, která je na základě čl. 167 a násl. směrnice oprávněna k odpočtu DPH, když nabývá osobní automobily za účelem jejich pronájmu třetím osobám a také poté, kdy vozidlo již není vhodné k pronájmu, za účelem jejich následného prodeje. Ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH sice bylo obsahem vnitrostátního práva již v době, kdy Česká republika přistupovala k Evropské unii, to však dle stěžovatele neznamená, že takové ustanovení zůstalo i po přistoupení k Evropské unii platným, a že jeho aplikace nebyla v důsledku *nepřímého účinku* směrnice a dalších norem unijního práva vyloučena. Pokud vnitrostátní norma neumožňuje daňovému subjektu odpočet DPH na vstupu, dopouští se dle stěžovatele znevýhodnění jeho postavení na trhu vůči ostatním subjektům se shodným či podobným předmětem podnikání z jiných členských států a tím jednoznačně porušuje svobodu volného pohybu služeb.

[4] Městský soud dospěl po provedeném řízení k závěru, že podaná žaloba není důvodná. Přisvědčil názoru žalovaného, že pro posouzení stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet DPH je rozhodné, že z čl. 176 odst. 2 směrnice vyplývá, že toto ustanovení umožňuje členským státům zachovat veškerá vyloučení, obsažená ve vnitrostátních předpisech, pokud v nich byly obsaženy k datu přistoupení do Evropské unie. V posuzované věci nelze dle městského soudu pominout skutečnost, že ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH je zcela v souladu s mezinárodními normami, právě z toho důvodu, že bylo obsahem zákona o DPH ke dni přistoupení České republiky k Evropské unii. Důvodnou neshledal městský soud ani námitku, ve které stěžovatel poukazoval na to, že v rámci svého podnikání nenabývá osobní automobily pouze pro účely jejich pronájmu, nýbrž poté co nejsou vhodné k dalšímu užívání, rovněž za účelem jejich následného prodeje. Městský soud konstatoval, že ze správního spisu vyplývá závěr, že v případě stěžovatele byly automobily pořízeny jako dlouhodobý hmotný majetek, neboť v daňově rozhodném okamžiku jejich pořízení nebyl účelem jeho okamžitý prodej, ale stěžovatel automobily pořizoval za účelem dlouhodobého pronájmu, což je účelem hlavní ekonomické činnosti stěžovatele. Soud se neztotožnil ani s námitkou, v níž stěžovatel

poukazoval na diskriminační charakter ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH na úrovni primárních svobod. Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu není přímo monitorován přechod zboží přes hranice, není totiž dle městského soudu možné vyloučit určité podnikatelské riziko, které stěžovatel neprávem zaměňuje za diskriminační charakter vnitrostátní právní úpravy. S ohledem na tyto skutečnosti proto soud dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, když zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům, jimiž nebylo stěžovateli přiznáno právo na snížení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v důsledku uplatněných odpočtů a jim podanou žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

II.

Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

[5] Proti shora označenému rozsudku městského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost, a to z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[6] V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil obsahově totožné námitky jako ve správní žalobě, když uvedl, že má za to, že v rámci svého předmětu podnikání je zcela jistě osobou, která je na základě ustanovení čl. 167 a násl. směrnice oprávněna k odpočtu DPH, neboť splňuje stanovená kritéria, když nabývá osobní automobily za účelem jejich pronájmu třetím osobám. Mělo by mu tedy být v rámci Evropské unie, a tedy i v rámci České republiky, umožněno odečíst DPH na vstupu u osobních automobilů, které byly pořízeny pro účely jeho hlavní ekonomické činnosti. Zákon o DPH však dle § 75 odst. 2 neumožňuje odečíst DPH na vstupu u osobních automobilů pořízených k jinému účelu než jen jejich dalšímu prodeji, a to i v případě jejich pořízení formou finančního pronájmu. Takové zákonné ustanovení je dle stěžovatele diskriminační povahy, a to jak pro podnikání v rámci České republiky, tak zejména v kontextu Evropské unie.

[7] Je sice pravdou, že uvedená úprava byla součástí vnitrostátního práva již v době, kdy Česká republika přistupovala k Evropské unie, to ovšem dle stěžovatele neznamená, že takové ustanovení po přistoupení k Evropské unii zůstalo platným a jeho aplikace nebyla v důsledku *nepřímého účinku* směrnice a dalších norem Evropské unie fakticky vyloučena. Při aplikaci vnitrostátní normy, jakou je tuzemský zákon o DPH, má nejen správce daně a žalovaný, ale zejména též soud postupovat tak, aby dosáhl výsledku předvídaného směrnicí, a tedy ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH z důvodu jeho rozporu se směrnicí neaplikovat.

[8] Rozpor ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 4 a 6 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který zákonu o DPH předcházel, s právními normami Evropské unie a s judikaturou Soudního dvora stěžovatel spatřuje v následujících dvou rovinách. Hlavním cílem směrnice je harmonizovat vnitřní trh Evropské unie, a to mj. neutralizací vnitrostátních opatření, která narušují hospodářskou soutěž. Jestliže pak zákon o DPH připouští, aby odpočet DPH na vstupu u osobních automobilů byl možný v případě, že jsou tyto automobily předmětem dalšího prodeje, pak se nutně stěžovatel domnívá, že zde v takovém případě dochází k narušení trhu v oblasti podnikání na poli osobních automobilů, když předmětem jeho činnosti je

nejen pronájem těchto vozidel, ale (sekundárně) i jejich pozdější prodej. Takový zásah v rámci trhu lze jistě označit za diskriminační. Je zcela zjevné, že zde dochází k výraznému a neodůvodněnému zvýhodňování jednoho podnikatelského sektoru a současnému znevýhodňování jiných podnikatelských činností. Druhou rovinou rozporu je pak diskriminační charakter ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH na úrovni primárních svobod, konkrétně svobody volného pohybu služeb. Pokud vnitrostátní norma, v daném případě zákon o DPH, neumožňuje daňovým subjektům u osobních automobilů pořízených za účelem jejich pronájmu odečíst DPH na vstupu, dopouští se tak znevýhodnění jejich postavení na trhu vůči ostatním subjektům se shodným či podobným předmětem podnikání z jiných členských států a tím jednoznačně porušuje svobodu volného pohybu služeb.

[9] Nad rámec výše uvedeného stěžovatel uvedl, že na rozdíl od žalovaného městský soud nepodpírá svoji argumentaci odkazem na ustanovení čl. 177 odst. 1 směrnice, podle nějž může každý členský stát z důvodu hospodářského cyklu zcela nebo z části vyloučit z režimu odpočtů DPH veškerý nebo některý investiční majetek. V této souvislosti proto upozornil na skutečnost, že tímto způsobem mohou členské státy postupovat pouze po konzultaci s výborem pro DPH, nadto dle ustálené judikatury Soudního dvora je pro přijetí takové vnitrostátní výjimky z režimu odpočtů nutná nejen konzultace s výborem pro DPH, ale i vymezení období, po které bude tato výjimka platná. V daném případě nebyla splněna ani jedna z uvedených podmínek a zcela jistě se tedy o tento případ nejedná. S ohledem na výše uvedené proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud přerušil probíhající soudní řízení za účelem předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie a aby zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své stanovisko ke správní žalobě a uvedl, že má za to, že žalobou napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem, když názor správce daně byl podepřen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012 - 39, publ. pod č. 2705/2012 Sb. NSS (rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz). Stěžovatel ve vytýkacím řízení mimoto ani nepředložil žádný důkazní prostředek dokládající nákup osobních automobilů ze zahraničí. S ohledem na tyto skutečnosti proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu (v souzené věci označeného jako „městský soud“), které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

IV. A.

K návrhu na předložení předběžné otázky dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie

[14] Argumentace předkládaná stěžovatelem v kasační stížnosti se pohybuje téměř výlučně v mezích tvrzeného nesouladu vnitrostátní právní úpravy, konkrétně § 75 odst. 2 zákona o DPH, s unijním právem. S ohledem na tuto skutečnost a fakt, že sám stěžovatel ve svém podání výslovně navrhl předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru, Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné předně se vypořádat s povinností, která pro něj vyplývá z čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012, s. 47 - 199, dále též „Smlouva").

[15] Z třetího odstavce čl. 267 Smlouvy vyplývá, že vyvstane-li otázka platnosti a výkladu aktů přijatých orgány Evropské unie při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie se žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

[16] Tato povinnost spadá do rámce spolupráce, vytvořené za účelem zajistit správné použití a jednotný výklad unijního práva ve všech členských státech, mezi vnitrostátními soudy, jakožto soudy pověřenými použitím unijního práva, a Soudním dvorem. Cílem čl. 267 Smlouvy je především to, aby v rámci Evropské unie bylo zamezeno vzniku rozdílů v judikatuře v otázkách unijního práva.

[17] Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 27. 3. 1963, *Da Costa*, spojené věci 28 až 30/62, Recueil, s. 75 (rozsudky Soudního dvora jsou dostupné na adrese curia.europa.eu) uvedl, že ačkoliv třetí odstavec čl. 267 Smlouvy (tehdy čl. 177 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství) bezvýhradně vyžaduje, aby vnitrostátní soudy, jejichž rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, položily Soudnímu dvoru jakoukoliv otázku výkladu, která před nimi vyvstala, výklad, který již Soudní dvůr na základě článku 267 poskytl, může tuto povinnost zbavit svého účelu a vyprázdnit její obsah. Je tomu tak zejména v případech je-li vznesená otázka po hmotné stránce shodná s otázkou, která již byla předmětem rozhodnutí o předběžné otázce v obdobném případě.

[18] Stejný účinek může mít z hlediska mezí povinnosti stanovené čl. 267 Smlouvy i judikatura Soudního dvora zabývající se daným právním problémem i při nesplnění podmínky naprosté shody sporných otázek (*acte éclairé*). Konečně správné použití unijního práva může být tak zřejmé, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položené otázky (*acte clair*). Pouze v případě, že jsou tyto podmínky splněny, se může vnitrostátní soud zdržet položení této otázky Soudnímu dvoru a vyřešit ji na vlastní zodpovědnost (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, C-283/81, Recueil, s. 3415, body 14 a 16).

[19] S přihlédnutím ke všem těmto úvahám zdejší soud dospěl k závěru, že v souzené věci jsou splněny podmínky pro aplikaci výjimky z povinnosti předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku dle čl. 267 Smlouvy, neboť k dané problematice existuje ustálené judikatura Soudního dvora (kupříkladu rozsudky ze dne 22. 12. 2008, *Magoora*, C-414/07, Sb. rozh. s. I-10921; ze dne 8. 1. 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, Recueil, s. I-81, jakož i ze dne 11. 12. 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, Sb. rozh. s. 9549) vztahující se k výkladu a aplikaci čl. 176 odst. 2 směrnice, resp. obsahově totožnému čl. 17 odst. 6 předchozí Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (OJ L 145, 13. 6. 1977, s. 1 - 40, zvláštní vydání v českém jazyce: 09/Sv. 1, s. 23 - 62, dále jen „šestá směrnice“). Kasační soud proto k předložení předběžné otázky nepřistoupil. Co se týká závěrů Soudního dvora vyplývajících z výše uvedených rozhodnutí, jejich rozbor a aplikace na souzenou věc bude předmětem další části tohoto rozsudku.

IV. B.

K rozporu § 75 odst. 2 zákona o DPH s unijním právem

[20] Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet daně na vstupu nedílnou součástí mechanismu DPH. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu, přičemž jakékoliv omezení nároku na odpočet se musí uplatnit podobně ve všech členských státech. Odchylky jsou povoleny pouze v případech výslovně stanovených unijním právem.

[21] Ustanovení článku 168 směrnice vyjadřuje základní zásadu, která je vlastní společnému systému DPH, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu daně zaplacené za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou tyto použity pro účely zdanitelných plnění. Ustanovením obsaženým v čl. 176 odst. 2 směrnice je pak tato zásada zmírněna, když členské státy si mohou zachovat veškerá vyloučení ohledně vynětí z nároku na odpočet DPH obsažená ve svých vnitrostátních předpisech ke dni svého přistoupení k Evropské unii, dokud Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze DPH odpočíst (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora ze dne 14. 6. 2001, *Komise v. Francie*, C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 19, jakož i *Metropol a Stadler*, bod 44).

[22] Pokud jde o působnost tohoto ustanovení, Soudní dvůr judikoval, že možnost přiznaná členským státům v čl. 176 odst. 2 směrnice, nepředstavuje absolutní diskreční pravomoc vyjmout veškeré nebo téměř veškeré zboží a služby z nároku na odpočet DPH, a zbavit tak systém zavedený ustanoveními směrnice svého obsahu. Uvedená možnost se tedy netýká obecných výjimek a nezbavuje členské státy povinnosti dostatečně upřesnit zboží a služby, pro které je nárok na odpočet vyloučen (viz rozsudek ze dne 5. 10. 1999, *Royscot a další*, C-305/97, Recueil, s. I-6671, body 22 a 24 nebo ze dne 14. 7. 2005, *Charles a Charles-Tijmens*, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, body 33 a 35). Krom toho režim, který představuje výjimku ze zásady nároku na odpočet DPH, je třeba vykládat restriktivně (*Magoora*, bod 28).

[23] Z výše uvedeného vyplývá, že přísluší unijním orgánům, aby stanovily režim týkající se vynětí z nároku na odpočet DPH a provedly tak harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že ke dnešnímu

dni (a tedy ani v době rozhodné pro souzenou věc) však žádný z návrhů předložených Komisí Radě na základě prvního odstavce čl. 176 směrnice nebyl Radou přijat, mohou členské státy zachovat své existující právní předpisy až do doby, než bude zaveden společný režim upravující výjimky ze zásady nároku na odpočet DPH, a uskuteční se tím předpokládaná harmonizace vnitrostátních právních předpisů.

[24] Členský stát sice může v souladu s judikaturou Soudního dvora po svém přistoupení k Evropské unii změnit svou právní úpravu způsobem, který zmenší rozsah existujících vynětí, avšak pokud by případná změna vedla naopak k jejich rozšíření, nespadal by tento postup pod ochranu čl. 176 odst. 2 směrnice a představoval by tak porušení unijního práva (srov. obdobně k této otázce závěry Soudního dvora vyplývající z rozsudků ze dne 14. 6. 2001, *Komise v. Francie*, C-40/00, body 17 a 21, *Magoora*, bod 36 a 37 či *Metropol a Stadler*, body 45 a 46). V souzené věci je tedy kromě posouzení, v jakém okamžiku se pro Českou republiku stalo ustanovení čl. 176 odst. 2 směrnice závazné, taktéž třeba určit, zda ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH nepředstavuje rozšíření zákazu vynětí z nároku na odpočet DPH ve srovnání s režimem, který existoval a byl používán v době vstupu čl. 176 odst. 2 směrnice v platnost pro Českou republiku (rozsudek ve věci *Magoora*, bod 38).

[25] Čl. 176 odst. 2 směrnice obsahuje materiálně stejné ustanovení, jako obsahoval i čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Uvedené ustanovení vstoupilo v České republice v platnost v den jejího vstupu do Evropské unie, a sice dne 1. 5. 2004. Téhož dne nabyl účinnosti i zákon o DPH, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (zrušen taktéž ke dni 1. 5. 2004). Toto datum je tudíž rozhodné pro posouzení, zda zákon o DPH neobsahuje takovou právní úpravu, která by porušovala *standstill* klauzuli o zákazu omezení nároku na odpočet DPH. Zrušení šesté směrnice a přijetí článku 176 přitom dle Soudního dvora nemělo dopad na judikaturu týkající se výkladu čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a závěry vyplývající z výše uvedených rozhodnutí jsou tak plně použitelné i ve vztahu k aplikaci čl. 176 odst. 2 směrnice (rozsudek ze dne 30. 9. 2010, *Oasis East*, C-395/09, bod 27).

[26] Soudní dvůr ve věci *Magoora* (bod 41) vyslovil, že zrušení vnitrostátních ustanovení v den vstupu šesté směrnice v platnost v dotčeném vnitrostátním právním řádu a jejich nahrazení jinými vnitrostátními ustanoveními v tentýž den, 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 šesté směrnice (nyní čl. 176 odst. 2 směrnice) byl porušen, nicméně za podmínky, že tato změna nevedla od uvedeného data k rozšíření předchozích vnitrostátních vynětí. 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 přitom věcí soudu členského státu (viz rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 47, jakož i *Magoora*, bod 32). Vycházeje z těchto východisek, posoudil Nejvyšší správní soud otázku souladu ustanovení o vynětí z nároku na odpočet v zákoně o DPH s čl. 176 odst. 2 směrnice následovně.

[27] Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty 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.*

[28] 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.*

[29] Nejvyšší správní soud se posouzením souladu ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH s unijním právem, resp. toho, zda nepředstavuje nepřípustné rozšíření omezení nároku na odpočet DPH na vstupu, zabýval již v rozhodnutí ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012 - 39, publ. pod č. 2705/2012 Sb. NSS. Dospěl k závěru, že předmětné ustanovení toliko zpřesňuje dříve uvedené a i bez jejího včlenění do textu předcházející právní úpravy muselo být toto vykládáno stejně: *„[Z]ákon 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 citovaného zákona proto neodporuje požadavkům stanoveným čl. 176 odst. 2 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.“*

[30] Kasační soud neshledal v souzené věci důvod odchýlit se od závěrů prvního senátu, když má ve shodě s názorem vysloveným v posledně citovaném rozhodnutí za to, že vnitrostátní právní úprava obsažena v § 75 odst. 2 zákona o DPH není v rozporu s unijním právem a zejména s článkem 176 odst. 2 směrnice. Ostatně i sám stěžovatel v kasační stížnosti vychází z toho, že omezení vyplývající z ustanovení § 75 odst. 2 zákona o DPH bylo součástí vnitrostátního práva již před vstupem České republiky do Evropské unie (viz bod 7 tohoto rozsudku). I když omezení nároku na odpočet DPH na vstupu nepochybně představuje zásah do obecně uplatňovaného způsobu výběru DPH, jak na to správně upozorňuje i stěžovatel, nelze odhlížet od skutečnosti, že v daném případě Evropská unie dosud nevyužila *svěřených pravomocí*, jejichž výkon na ní byl přenesen zakládajícími smlouvami Evropské unie (čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské unie).

[31] Se stěžovatelem lze nepochybně souhlasit v tom, že aplikace výjimky uvedené v čl. 176 odst. 2 nemůže být bezbřehá. Jeho argumentace má proto racionální základ, když se s odkazem na *nepřímý účinek* unijního práva či základní svobody vnitřního trhu snaží namítat rozpor § 75 odst. 2 zákona o DPH se zakládajícími smlouvami Evropské unie. V tomto ohledu by byla konečně pochopitelná i případná argumentace Listinou základních práv Evropské unie (Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012, s. 391 - 407), zejména jejím čl. 17 upravujícím právo na vlastnictví. Žádné z předkládaných tvrzení však přesto nelze akceptovat.

[32] Stěžovatel ve svém podání sice argumentuje čl. 49 Smlouvy o založení Evropského společenství (Úř. věst. C 321 E, 29. 12. 2006, s. 37 - 180, nyní čl. 56 Smlouvy o fungování

Evropské unie) avšak zcela přehlíží čl. 90 citované smlouvy (nyní čl. 110 Smlouvy o fungování Evropské unie), jež obsahuje speciální ustanovení upravující daňovou oblast. V souladu s tímto ustanovením *členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.*

[33] Argumentace stěžovatele o diskriminačním charakteru § 75 odst. 2 zákona o DPH je tak zcela nepřípadná. Kasační soud neshledal žádné důvody, které by vedly k závěru, že předmětné ustanovení je ať už *přímo* či *nepřímo diskriminační* vůči subjektům z jiných členských států. Pokud by tomu tak bylo, mohla by být kasační námitka stěžovatele nepochybně úspěšná. Rozdíly, na které poukazuje stěžovatel ve svém podání, jsou však dány tím, že oblast fiskální politiky dosud nebyla na unijní úrovni harmonizována do té míry, aby případné výjimky z nároku na odpočet DPH byly ve všech členských státech Evropské unie stejné. I když se jedná o oblast, ve které Evropské unie disponuje *sdílenou pravomocí*, do doby než Rada stanoveným postupem přijme vhodná sbližující opatření, je třeba mít za to, že případné rozdíly v daňové oblasti v zásadě nejsou v rozporu s právem Evropské unie. S tímto závěrem ostatně koresponduje samotné znění šesté směrnice a výše uvedená judikatura Soudního dvora k čl. 176 odst. 2 směrnice, resp. čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice.

[34] Nahlíženo optikou stěžovatele by za diskriminační a tedy rozporné se zásadou volného pohybu služeb bylo třeba nutně považovat všechny náklady, které způsobují rozdíly mezi cenami služeb v zahraničí a v České republice, mj. patrně i rozdíly ve stanovené minimální mzdě či odlišném daňovém zatížení v jednotlivých členských státech. V tomto ohledu proto nelze než souhlasit s názorem městského soudu, že v situaci, kdy je daňová legislativa v jednotlivých státech Evropské unie odlišná, představují z daňového pohledu výhodnější zahraniční předpisy pro tuzemské subjekty dovolenou podnikatelskou překážku, se kterou je do doby přijetí harmonizačních opatření se třeba vypořádat. Ostatně, v krajním případě lze využitím volného pohybu a svobody usazování dosáhnout toho, že na postavení stěžovatele budou aplikovány výhodnější ustanovení některého ze zahraničních právních řádů.

[35] K poukazu na *nepřímý účinek* unijního práva (jakkoliv z argumentace stěžovatele spíše vyplývá, že se ve skutečnosti domáhá přímého účinku) nelze než poznamenat, že ani aplikace zásady eurokonformního výkladu vnitrostátního práva nemůže být pojímaná natolik široce, jak to činí stěžovatel. Je samozřejmě pravdou, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že *při uplatňování vnitrostátního práva, a zejména ustanovení vnitrostátního právního předpisu speciálně zavedeného za účelem provedení směrnice [...], je vnitrostátní soud povinen vykládat své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu směrnice, tak aby bylo dosaženo [zamýšleného] výsledku* (rozsudek ze dne 10. 4. 1984, *Van Colson*, 18/83, Recueil, s. 4051, bod 26), avšak tato povinnost dosahuje svých hranic v situaci, kdy by za účelem dosažení cílů unijního práva muselo být přistoupeno k výkladu vnitrostátního práva *contra legem*, tj. způsobem, jenž není s ohledem na vnitrostátní výkladové metody vůbec dosažitelný (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 1993, *Wagner Miret*, C-334/92, Recueil, s. I-6911, bod 22). Tato situace nastala právě v souzené věci, když právní norma uvedena v § 75 odst. 2 zákona o DPH nepřipouští výklad, který by umožnil odpočet DPH na vstupu při pořízení osobního automobilů. Takováto interpretace by dle Nejvyššího správního soudu zcela nepochybně vedla k popření a v konečném důsledku až k negaci právní normy vyjádřené v § 75 odst. 2 zákona o DPH.

[36] Zásady *přímého účinku* a *aplikační přednosti* sice skutečně vyžadují, aby v případě konfliktu mezi normou unijního práva a jakýmkoliv ustanovením vnitrostátního práva členského státu byla použitá norma práva Evropské unie (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 3. 1978, *Simmenthal*, 106/77, Recueil, s. 629, bod 21), avšak kasační soud má za to, že v dané věci pro tento postup nejsou dány žádné důvody. Jak vyplývá z výše uvedeného, právní úprava DPH nebyla dosud v členských státech plně harmonizována. Z toho důvodu proto nelze souhlasit s postupem navrhovaným stěžovatelem, který poukazem na základní svobody *vnitřního trhu* usiluje o dosažení výsledku, jenž je výslovně vyhrazen unijním orgánům. Evropská unie sice v oblasti daní z obratu nepochybně disponuje *sdílenou pravomocí*, avšak do té doby než bude tato pravomoc vykonána způsobem uvedeným v čl. 176 odst. 1 směrnice, je třeba mít za to, že vnitrostátní předpisy, které nejsou v rozporu s čl. 90 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní čl. 110 Smlouvy o fungování Evropské unii), jsou unijním právem dovolené. Svěřují-li totiž v určité oblasti zakládající smlouvy Evropské unii *sdílenou pravomoc*, mohou v této oblasti členské státy vykonávat svou pravomoc v tom rozsahu, v jakém ji tato dosud nevykonala.

[37] K argumentaci stěžovatele týkající se čl. 177 odst. 1 směrnice nelze než uvést, že toto ustanovení se vztahuje na situace, kdy se některý z členských států rozhodné zavést nová omezující opatření, která nebyla součástí vnitrostátního práva ke dni přistoupení tohoto státu k Evropské unii. Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že v souzené věci se o tento případ nejedná.

[38] Za dané situace proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo nic jiného než kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítnout. Nad rámec výše uvedeného přesto zdejší soud považuje za nezbytné vyjádřit se i k tvrzení žalovaného uvedeného na posledních stranách jeho rozhodnutí proti odvoláním stěžovatele, v němž *odvolací orgán upozorňuje, že jeho pravomoc je striktně vymezena zákonem a není mu dovoleno přezkoumávat, zda zákonodárce správně provedl veškeré závazky odvoditelné pro Českou republiku z dikce šesté směrnice. Toto posouzení náleží Soudnímu dvoru EU, jak vyplývá z článku 234 Smlouvy o založení Evropského společenství a shodná úprava je obsažena v článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. Tato smlouva má sice přednost před vnitrostátním zákonem, ale pravomoc rozhodnout o nepoužití zákona odvolací orgán nemá.* Jedná se totiž o zcela neakceptovatelný a ostatně i samotné logice věci odporující názor, jenž lze s menším či větším překvapením nalézt i řadu let po přistoupení České republiky k Evropské unii v některých rozhodnutích správních orgánů.

[39] I když byla tato otázka na unijní úrovni vyřešena již před mnoha lety, kasační soud považuje za vhodné poukázat na rozsudek Soudního dvora z roku 1978 ve věci *Simmenthal* (viz výše). Soudní dvůr v bodech 22 a 26 tohoto rozhodnutí uvedl, že *s požadavky vlastními samotné povaze práva Společenství by byla neslučitelná jakákoli právní, správní nebo soudní praxe, která by měla za následek oslabení účinnosti práva Společenství tím, že by odmítala soudci příslušnému pro použití tohoto práva pravomoc učinit v samotném okamžiku tohoto použití vše, co je nezbytné, pro to, aby byly ponechány stranou vnitrostátní legislativní ustanovení případně tvořící překážku pro plnou účinnost norem Společenství.* V rozhodnutí ze dne 19. 1. 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, Sb. rozh. I-365 pak v bodě 53 Soudní dvůr upřesnil, že *v případě ustanovení vnitrostátního práva, které spadá do rozsahu působnosti práva Unie, o němž se vnitrostátní soud domnívá, že je neslučitelné s uvedenou zásadou, a u něhož se jeví výklad, který by byl s touto zásadou v souladu, jako nemožný, je uvedený soud povinen toto*

ustanovení nepoužít, aniž by byl povinen předem předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku a aniž by mu současně v jejím předložení cokoli bránilo.

[40] Nejedná se přitom o povinnost (právo), která je adresována pouze soudům, ale o povinnost, jenž váže všechny orgány členského státu. V rozsudku ze dne 22. 6. 1989, *Costanzo*, 103/88, Recueil, s. 1839, bod 31 Soudní dvůr uvedl, že by bylo rozporné se zásadou, podle níž jednotlivec může v řízení před vnitrostátním soudem napadat rozhodnutí správních orgánů z důvodu porušení unijního práva, pokud by současně správní orgány nevázala povinnost unijní právo aplikovat: „*Z toho vyplývá, že pokud jsou splněny podmínky definované Soudním dvorem, pro to, aby se jednotlivec mohl dovolávat ustanovení směrnice před vnitrostátním soudem, všechny správní orgány [...] jsou povinny tato ustanovení [taktéž] aplikovat.*“

[41] Závěrem je třeba dodat, že správní orgány ostatně ani nenaplňují definici „*soudu*“ ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, a proto ani nemohou přistoupit k položení předběžné otázky Soudnímu dvoru za účelem vyjasnění platnosti či výkladu unijního práva (viz z poslední doby rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, *Belov*, C-394/11, dosud nezveřejněný, bod 38). Pokud by proto bylo tvrzení žalovaného správné, žádný správní orgán by ostatně nikdy nebyl oprávněn přistoupit k přednostní aplikaci unijního práva ve správním řízení. Výše citovaná pasáž rozhodnutí žalovaného je tak spíše důsledkem nepochopení vztahu mezi Soudním dvorem a vnitrostátními orgány členských států. Ostatně sám žalovaný připouští, že unijní právo má přednost před vnitrostátním zákonem. Tvrzení, že odvolací orgán však již nemá pravomoc rozhodnout o nepoužití zákona, pak zcela vyprazdňuje materiální obsah zásady *aplikační přednosti* unijního práva a zcela odhlíží od jejího smyslu a podstaty. Povinnost neaplikovat vnitrostátní právo (v případě splnění stanovených podmínek) přitom jednoznačně tíží i správní orgány, a to aniž by musely nejdříve vyčkat vyjasnění výkladu unijního práva Soudním dvorem. Přistoupením České republiky k Evropské unii se unijní právo stalo integrální součástí právního řádu České republiky (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 7. 1964, *Costa*, 6/64, Recueil, s. 1141) a vnitrostátní orgány jsou povinny ho jako takové aplikovat, přičemž v případě splnění podmínek pro *přímý účinek* i způsobem, jenž vyloučí z aplikace vnitrostátní ustanovení právního řádu.

V.

Závěr a náklady řízení

[42] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji jako nedůvodnou zamítl.

[43] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 29. dubna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu