

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Č. p. a. s.,** zastoupeného JUDr. Františkem Hrudkou, advokátem se sídlem Vodičkova 30, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2005, č. j. 8 Ca 268/2004 - 40,

**takto:**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2005, č. j. 8 Ca 268/2004 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2004, č. j. FŘ6565/13/04, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004 v částce 710 323 Kč.

Stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v částce 16 379 865 Kč ze zboží z dovozu se základní sazbou daně v hodnotě 74 453 323 Kč, přičemž vykázal nadměrný odpočet 15 669 542 Kč namísto správcem daně vyměřené daňové povinnosti ve výši již zmíněných 710 323 Kč. Stěžovatel dovezl do České republiky prostřednictvím přímých i nepřímých zástupců počítače a počítačové komponenty a další zboží. Jednalo

se o zboží, které bylo – s ohledem na předmět podnikání stěžovatele a jím vykazovaná uskutečněná zdanitelná plnění – určeno jak k dosažení obratu za stěžovatelem uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty na výstupu, případně k dosažení výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, tak i současně k dosažení výnosů za uskutečněná zdanitelná plnění stěžovatele osvobozená od DPH podle § 25 zákona č. 588/1992, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

II.

Stěžovatel vytýká Městskému soudu v Praze, že v jeho případě nesprávně vykládá ustanovení § 19 odst. 1 a § 19a zákona o DPH ve znění účinném od 1. 10. 2003, tedy zejména ve znění zákona č. 322/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Stěžovatel uvádí, že v jeho případě nebyly správně aplikovány právní normy týkající se odpočtu daně z přidané hodnoty za zboží z dovozu, které stěžovatel koupil a které zčásti použil na účely, jež by zakládaly jeho povinnost krátit odpočet daně, jednalo-li by se nikoli o zboží z dovozu, nýbrž o zdanitelná plnění. Podle stěžovatele totiž je nutno v zákoně o DPH rozlišovat mezi „dovozem zboží“ (o ten jde u nárokovaného odpočtu DPH v jeho případě) a„zdanitelným plněním“ (o to v jeho případě nejde, neboť dovoz zboží není zdanitelným plněním ve smyslu terminologie zákona o DPH, nýbrž jinou kategorií předmětu daně z přidané hodnoty). Uplatnění DPH při dovozu a vývozu upravuje § 42 a násl. zákona o DPH; § 43 odst. 3 zákona o DPH stran odpočtu daně odkazuje na ustanovení § 19 až 22 téhož zákona. § 19 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 10. 2003 hovoří o nároku na odpočet v souvislosti s „přijatými zdanitelnými plněními“ a „zbožím z dovozu“. Ustanovení § 19a zákona o DPH, které upravuje krácení odpočtu daně z přidané hodnoty, se však týká toliko „přijatých zdanitelných plnění“; „zboží z dovozu“ však nikoli. Z toho stěžovatel dovozuje, že u zboží z dovozu nelze krátit odpočet DPH v závislosti na tom, zda je toto zboží použito pro účely, jež by jinak, šlo-li by o zdanitelné plnění, a nikoli o zboží z dovozu, důvod ke krácení dopočtu zakládaly.

Podle stěžovatele je § 43 odst. 3 zákona o DPH pouhým odkazem na § 19 až 22 téhož zákona, tj. říká, že odpočet daně u zboží z dovozu (a jeho případné krácení) podléhá podmínkám, které plynou z ustanovení, na něž je odkazováno, a nikoli z jejich „obdobného“ užití. Založení možnosti krátit odpočet DPH smyslem a účelem zákona a z něho plynoucími principy, jak to činí Městský soud v Praze, v daném případě podle stěžovatele naráží na protichůdným směrem ukazující principy právní jistoty a rozumného zákonodárce, zásadu legality zdanění, princip právního státu a zásadu, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Podle stěžovatele má adresát právní normy v souladu s principem právní jistoty právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů, a nikoli naopak. Jestliže zákonodárce z nejrůznějších důvodů zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně, jasně, určitě a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech, jimiž jsou právní normy komunikovány svým adresátům. Princip právní jistoty tak podle stěžovatele dává adresátům, kteří vycházejí z textu právní normy, jistotu, že i soud bude z téhož textu vycházet a nebude tuto právní normu, v posuzovaném případě navíc normu veřejnoprávní, vykládat způsobem neodpovídajícím textu právní normy, respektive způsobem za hranicí extenzívního výkladu v neprospěch adresáta normy. S tímto podle stěžovatele souvisí i princip rozumného zákonodárce, schopného vyjádřit svůj úmysl

v textu právní normy – byl-li skutečný úmysl zákonodárce takový, že na zboží z dovozu se má vztahovat i § 19a zákona o dani z přidané hodnoty, pak zákonodárci nic nebránilo takovou úpravu přijmout. Na podporu svých argumentů odkázal pak stěžovatel na právní názory vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 9/2003 - 90, zveřejněném pod č. 360/2004 Sb. NSS. Poukázal rovněž na právní názor Ústavního soudu, vyslovený v jeho nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, podle něhož za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji *(in dubio mitius)*.

III.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Podle něho z § 43 odst. 3 zákona o DPH vyplývá, že nárok na odpočet DPH u zboží z dovozu má plátce za podmínek stanovených v § 19 až 22, pokud tento zákon nestanoví jinak. Ustanovení § 43 odst. 3 zákona o DPH je přitom obsaženo v části čtvrté tohoto zákona, upravující „Uplatnění daně při dovozu a vývozu“. Tato část je tedy speciální část zákona o DPH, týkající se výhradně dovozu a vývozu. § 19 zákona o DPH je podle žalovaného obecným ustanovením vymezujícím základní podmínky pro uplatňování nároku na odpočet DPH a stanovícím podmínky vzniku nároku. § 19a zákona pak s účinností od 1. 1. 2001 je ustanovením speciálním, stanovícím postup při vlastním uplatnění odpočtu, zejména povinnost členit zdanitelná plnění pro účely uplatnění nároku na odpočet daně do tří skupin ve vazbě na jejich použití pro jimi uskutečněná plnění. Způsob uplatnění nároku na odpočet daně a výše uplatněného nároku tedy podle žalovaného nevyplývá z § 19 odst. 1 zákona o DPH, nýbrž z jeho § 19a.

Novelizace § 19 odst. 1 zákona o DPH přidáním výrazu „zboží z dovozu“, která byla provedena zákonem č. 322/2003 Sb., byla podle žalovaného nadbytečná, neboť již předtím se režim § 19a cit. zákona v důsledku odkazu v jeho § 43 odst. 3 vztahoval i na zboží z dovozu. Ustanovení § 43 odst. 3 zákona o DPH navíc nebylo uvedenou novelou nijak dotčeno; i z toho žalovaný usuzuje, že uvedená novela neměla na režim uplatňování odpočtu DPH u zboží z dovozu žádný vliv a že i po jejím přijetí byl na toto zboží § 9a zákona o DPH aplikovatelný.

K stěžovatelově argumentaci vycházející z požadavku vykládat záklon způsobem odpovídajícím jeho textu žalovaný poznamenal, že judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že za určitých okolností může i právní princip vyloučit doslovný výklad textu zákona a tímto způsobem interpretovat a realizovat skutečný obsah a význam právní normy. K poukazu stěžovatele na právní názor zastávaný Ústavním soudem, že při dvojím možném výkladu veřejnoprávní normy je nutno volit takový, který je mírnější k soukromým osobám, žalovaný uvedl, že nemá za to, že by v projednávané věci existovala možnost dvojího výkladu, neboť ustanovení § 43 odst. 3 zákona o DPH novelou nedoznalo změny a postup při uplatňování odpočtu DPH upravovalo odkazem na § 19 až 22 téhož zákona zcela jednoznačně.

Žalovaný rovněž poukázal na to, že výklad zastávaný stěžovatelem, že § 19a zákona o DPH se po novele provedené zákonem č. 322/2003 Sb. na zboží z dovozu nevztahuje,

je zcela v rozporu s principy fungování daně z přidané hodnoty. Pokud by platil výklad zastávaný stěžovatelem, zřetelně by to narušilo rovné podmínky při uplatňování odpočtu daně, které by měly panovat ve vztahu mezi tuzemskými zdanitelnými plněními a zbožím z dovozu.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky, zda podle právního stavu účinného od 1. 10. 2003 do konce účinnosti zákona o DPH (tj. do 30. 4. 2004) měl při uplatnění odpočtu DPH u zboží z dovozu plátce této daně povinnost krátit odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19a zákona o DPH, jestliže zboží použil k účelům, které by – pokud by se na ně § 19a vztahoval – povinnost krátit odpočet zakládaly, anebo zda se v důsledku novely § 19 odst. 1 zákona o DPH, provedené zákonem č. 322/2003 Sb., přestala povinnost krátit odpočet daně podle pravidel uvedených v § 19a tohoto zákona na zboží z dovozu vztahovat.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V. a)

Zákon o DPH je systematicky členěn na pět částí:

- část první (§ 1 až 3), nadepsanou jako „Obecná ustanovení“, jež obsahuje zejména základní ustanovení o předmětu úpravy a legální definice řady pojmů užívaných zákonem,
- část druhou (§ 4 až 35a), nadepsanou „Uplatňování daně u zdanitelného plnění v tuzemsku“, která je nejrozsáhlejší částí zákona, členěnou dále do sedmi hlav (mj. i hlavy VI, která je nadepsána „Odpočet daně“). Část druhou lze považovat za „jádro“ celého zákona o DPH, neboť komplexně a systematicky upravuje v podstatě všechny významné podmínky vážící se k DPH, zejména subjekty DPH, její předmět, uskutečnění zdanitelného plnění, vznik daňové povinnosti, sazby daně, odpočet daně a osvobození od ní, upravuje tedy i některé instituty (jako právě například sporný odpočet daně), na které je odkazováno ustanoveními dalších částí zákona,
- část třetí (§ 36 až 40), nadepsanou „Zdaňovací období a správa daně v tuzemsku“, která zejména vymezuje zdaňovací období a upravuje některé další časové dimenze správy DPH,
- část čtvrtou (§ 42 až 48), nadepsanou „Uplatnění daně při dovozu a vývozu“, která obsahuje relativně autonomní, avšak ne zcela komplexní úpravu uplatňování DPH při dovozu a vývozu zboží a poskytování služeb. Právě v části čtvrté se na vícero místech používají odkazy na část druhou, např. u již zmíněného odpočtu daně při dovozu zboží (§ 43 odst. 3, který odkazuje na § 19 až 22), u sazby daně (§ 44 odst. 6, který odkazuje na § 16) či u odpočtu daně na vstupu při poskytování služeb do zahraničí (§ 46 odst. 3, který opět odkazuje na § 19 až 22, ovšem nepatrně odlišnou dikcí ve srovnání s § 43 odst. 3). Část čtvrtá však zároveň obsahuje zcela nesystematicky a neorganicky zařazené ustanovení o vrácení DPH osobám se zdravotním postižením, které s dovozem a vývozem

zboží či poskytováním služeb do zahraničí nemá po obsahové stránce prakticky nic společného,

- část pátou (§ 49 až 56), nadepsanou „Závěrečná, přechodná a zrušovací ustanovení“, jejíž obsah odpovídá nadpisu.

Podle § 43 odst. 3 zákona o DPH, a to jak ve znění před účinností novelizačního zákona č. 322/2003 Sb., tak po jeho účinnosti, platilo, že *nárok na odpočet daně u zboží z dovozu má plátce za podmínek stanovených v § 19 až 22, pokud tento zákon nestanoví jinak*.

Ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH (tento paragraf je rubrikován „Nárok na odpočet daně“) znělo do účinnosti zákona č. 322/2003 Sb. takto: *Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.* Po účinnosti zákona č. 322/2003 Sb. pak znělo takto: *Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem* ***nebo zboží z dovozu****, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.*

Ustanovení § 19a zákona o DPH, jakož i další ustanovení, na něž odkazoval § 43 odst. 3 tohoto zákona, hovořilo důsledně pouze o „přijatých zdanitelných plněních“; výrazu „zboží z dovozu“ tato ustanovení vůbec neužívala.

V. b)

Výklad právní úpravy před účinností zákona č. 322/2003 Sb. je podle názoru Nejvyššího správního soudu jednoznačný a nedává důvodu k jakýmkoli pochybnostem. Zákon o DPH vcelku důkladně rozlišuje mezi uplatňováním daně u zdanitelného plnění v tuzemsku a jejím uplatňování m dovozem. Je to patrné z toho, že obojí bylo upraveno ve dvou různých částech zákona a že zákon vcelku konsekventně rozlišoval mezi oběma kategoriemi i terminologicky – u tuzemských předmětů daně hovořil zákon především o „zdanitelném plnění“ (viz v první řadě § 7 odst. 1 zákona o DPH), v souvislosti s daní ve vztahu k dovezenému zboží užíval pak pojmů „zboží z dovozu“ či „dovoz zboží“, případně „dovezené zboží“ (viz vícero ustanovení v § 42 a násl. cit. zákona). I režim zdanění obou typů statků měl své významné odlišnosti, ostatně právě proto byl upraven ve dvou relativně oddělených komplexech právních norem obsažených ve dvou různých částech zákona, které na sebe byly navázány jen v omezené míře odkazy některých ustanovení části čtvrté na některá ustanovení části páté a společnou terminologií legálně definovanou v části první a též pro oba komplexy platícími ustanoveními části třetí. Pokud tedy ustanovení o dovozu či vývozu zboží odkazují na ustanovení části třetí, nelze je zásadně chápat jinak než jako příkaz zákonodárce, aby i na skutkové stavy podléhající režimu části čtvrté byly v rozsahu, který vyplývá z obsahu a legislativní konstrukce odkazu, použity vybrané normy části druhé.

Při výkladu věcného rozsahu odkazu je nutno použít všech standardních výkladových metod, tedy vyjít z jazykového významu užitých slov, zohlednit systematiku zákona a sledovat smysl a účel dané úpravy; vzít v úvahu je třeba i případné specifické okolnosti vzniku či novelizace vykládaného ustanovení. Je nepochybné, že daň z přidané hodnoty je konstruována jako relativně neutrální daň ve vztahu k původu zdaňovaných statků (tj. jde-li o statky dovážené či produkované v tuzemsku) – podléhat jí mají zásadně všechny takové statky, neboť smyslem a účelem této daně není preferovat statky tuzemské před statky

z dovozu či naopak (takový účel naproti tomu je patrný u cel, jejichž základním smyslem je v současné době zpravidla ochrana tuzemské produkce). Úpravu před účinností zákona č. 322/2003 Sb. proto nelze chápat jinak, než že zákonodárce v § 43 odst. 3 zákona o DPH tím, že odkazuje na relativně komplexní a ucelenou úpravu odpočtu daně v ustanoveních § 19 až 22, tj. na celou hlavu VI části druhé zákona, říká, že režim odpočtu daně z přidané hodnoty u zboží z dovozu má být shodný s režimem u zdanitelného plnění, tj. statků tuzemských. Shoda má být nejen ohledně základních podmínek nároku, ale i ohledně jeho konkrétní výše, která závisí na tom, do jaké míry má být případný odpočet krácen v závislosti na tom, pro jaké účely má být dovážené zboží užito. Je tedy zcela zřejmé, že do účinnosti zákona č. 322/2003 Sb. bylo na zboží z dovozu plně aplikovatelné i ustanovení § 19a zákona o DPH. Pochyby o tom nevyvolávala ani žádná terminologická inkonsekvence, neboť žádná nebyla – funkcí odkazu (v daném případě odkazu v § 43 odst. 3 zákona o DPH) totiž zpravidla bývá i „inkorporace“ terminologie užívané ustanovením, na něž je odkazováno, komplexem norem, jehož součástí je i odkazující norma. Vztaženo ke konkrétnímu případu odkazu v § 43 odst. 3 zákona o DPH to znamená, že k pojmosloví, kterého užívají normy, na něž se odkazuje, tj. § 19 až 22, nutno najít jejich adekvátní obdoby v normách ustanovení o dovozu a vývozu zboží – pojem „plátcem přijatých zdanitelných plnění“ užívaný v § 19 až 22 tak odpovídá pojmu „zboží z dovozu“ užívanému v části čtvrté zákona o DPH a uvedený odkaz ve spojení s normami, na něž odkazuje, říká, že na zboží z dovozu se pro účely odpočtu daně má hledět, jako by šlo o plátcem přijaté zdanitelné plnění. Vzhledem k tomu, že normy, na něž bylo odkazováno, vůbec samy o sobě neužívaly pojmu „zboží z dovozu“, nevznikala žádná pochyba o tom, že režim odpočtu je u zboží z dovozu stejný jako u „plátcem přijatých zdanitelných plnění“. Právě v tom, že normy, na něž § 43 odst. 3 odkazuje, samy pojmu „zboží z dovozu“ neužívají, lze vidět jasný příkaz zákonodárce, že v rozsahu odkazu má být pojem „plátcem přijatých zdanitelných plnění“ významovým ekvivalentem pojmu „zboží z dovozu“.

V. c)

Uvedená jistota ohledně výkladu § 43 odst. 3 a § 19 až 22 zákona o DPH však vzala za své účinností zákona č. 322/2003 Sb., který do § 19 odst. 1 přidal k pojmu „plátcem přijatých zdanitelných plnění“ též pojem „zboží z dovozu“, ovšem do dalších ustanovení hlavy VI části druhé zákona o DPH již tento pojem vtělen nebyl; zároveň zákonodárce ani nikde v § 19 až 22 nevyjádřil, že pro účely odpočtu daně u zboží z dovozu jsou aplikovatelná i ta z uvedených ustanovení, která užívají pojmu „plátcem přijatá zdanitelná plnění“, avšak neužívají pojmu „zboží z dovozu“, tj. nejen ustanovení § 19 odst. 1, ale i ustanovení další, tj. § 19a, 20, 21 a 22.

Účelem výkladu zákonného textu je dospět v první řadě k „objektivnímu“ smyslu interpretované pasáže zákona, v zásadě abstrahujícímu od historických okolností vzniku daného zákona a ponechávajícímu stranou zjišťování „subjektivní“ vůle zákonodárce. Spor mezi „objektivismem“ a „subjektivismem“ jako základními filosofickými východisky interpretace zákona lze v právní vědě sledovat minimálně od druhé poloviny 19. století, přičemž jednoznačně a bez výhrad zřejmě nelze – alespoň právní věda k takovému závěru většinově nedospěla – dát přednost žádnému z obou přístupů (blíže k tomu viz např. Karl Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. vyd., C. H. Beck, München 1991, str. 316 a násl., Bernd Rüthers, *Rechtstheorie*, C. H. Beck, München 1991, str. 434 a násl.); jako nejvhodnější se jeví kombinace obou pohledů s přihlédnutím k povaze konkrétního interpretačního problému. Z uvedeného mimo jiné plyne, že z „objektivismu“ vycházející tezi o racionálním zákonodárci, který při vydávání zákonů postupuje logicky, zachovává jednotu

a nerozpornost právního řádu a nečiní součástí právního řádu nadbytečná nebo duplicitní zákonná ustanovení, nutno považovat za obecné východisko, které nepochybně je ohniskovým bodem, k němuž se výklad zákona musí zásadně vztahovat, jež však v konkrétním případě zejména s ohledem na okolnosti vzniku určité právní úpravy nebo okolnosti jejího historického vývoje může a – má-li se dospět ke správné a spravedlivé interpretaci zákona – i musí ustoupit jinému pohledu, a sice shledání nedokonalosti interpretované právní úpravy a takovému jejímu výkladu, který s přihlédnutím k této nedokonalosti bude (přirozeně v rámci prostoru vymezeného ústavními kautelami, neboť ty vymezují prostor přípustné aktivity nejen zákonodárce, ale i interpreta zákona) v souladu se smyslem a účelem zákona a současně pokud možno v souladu s intencí zákonodárce, je-li seznatelná a našla-li v zákoně samotném dostatečně určitý výraz.

V. d)

V případě stěžovatele ovšem z historie projednávání zákona záměr zákonodárce identifikovat nelze. Zákon vyhlášený pod č. 322/2003 Sb. byl v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky projednáván jako vládní návrh zákona. Novelizace § 19 odst. 1 zákona o DPH byla ve vládním návrhu zařazena v jeho části první pod bodem č. 50; jediná zmínka vysvětlující intenci navrhovatele ve vztahu k této úpravě je obsažena ve zvláštní části důvodové zprávy k návrhu zákona: „*V § 43 se odkazuje na obecné ustanovení § 19 až § 22. V těchto ustanoveních dosud nebyla stanovena povinnost týkající se dovozu, která zakládá nárok na uplatnění odpočtu daně, a proto se doplňuje do § 19 odst. 1.*“ Jelikož uvedený bod novely byl Parlamentem schválen beze změny oproti vládnímu návrhu, lze mít za to, že z uvedené pasáže důvodové zprávy lze usuzovat i na intenci samotného historického zákonodárce. Z citované pasáže však nic rozumného není možno vytěžit – jediné, na co se dá z uvedené pasáže usuzovat, je, že zákonodárce měl za to, že v § 19 až 22 nebyl potřebným způsobem upraven odpočet daně při dovozu zboží; o povaze deficitů, které zákonodárce v tehdy platné úpravě spatřoval, a o přesných představách, jak je jím navrhované nová úprava odstraní, však z důvodové zprávy ničeho usuzovat nelze; o tom, jaká pravidla mají platit konkrétně pro případné krácení odpočtu daně u zboží z dovozu, důvodová zpráva zcela mlčí. Historický výklad zákona – hledáním intence zákonodárce – proto odpovědi na mezi účastníky spornou právní otázku nenapomůže.

Nutno tedy zůstat toliko u výkladů gramatického, systematického a teleologického, samozřejmě v rámci mezí daných ústavně založenou povinností soudu interpretovat „jednoduché“ právo ústavně konformním způsobem. Vzájemný vztah mezi jednotlivými výkladovými metodami proto nesmí být nahodilý – žádná z těchto výkladových metod nemůže mít sama o sobě přednost před ostatními, nýbrž musí být užity jako dílčí nástroje pro hledání takového výkladu zákona, který co nejvíce odpovídá hodnotám, na nichž je založen moderní ústavní stát, a principům, jimiž je veden.

V. e)

Ustanovení § 19 až 22 zákona o DPH, tj. hlava VI jeho části druhé, jsou, jak již shora poznamenáno, relativně samostatnou a relativně ucelenou úpravou nároků plátců na odpočet DPH. Odpočet DPH lze přitom považovat za jeden z pro tuto daň klíčových institutů, kterým se realizuje její základní princip, a sice že nezáleží na počtu mezičlánků v řetězci mezi vznikem věci (služby) a jeho (její) konečnou spotřebou, neboť se u každého mezičlánku daní pouze jím přidaná hodnota, takže celková výše daně je stejná bez ohledu na počet mezičlánků. Pokud by institut odpočtu daně neexistoval, uvedený základní princip by byl jen obtížně

naplnitelný a daň z přidané hodnoty by se změnila v daň z obratu, u níž by výše daňového zatížení věci či služby závisela na počtu mezičlánků. Neutrality daně z přidané hodnoty z hlediska původu zboží či služeb (tuzemsko versus cizina), kterou nutno považovat za ekonomicky racionální (nedeformuje trh apriorním cenovým zvýhodněním statků určitého původu), a proto u daně z přidané hodnoty i za žádoucí, pak lze docílit pouze tak, že jak na zboží tuzemské, tak na zboží z dovozu budou užita obdobná pravidla pro uplatnění odpočtu, včetně obdobně nastavených pravidel krácení odpočtu v závislosti na účelu určení zboží. Sociálních, ekologických či jiných legitimních cílů z hlediska spotřeby určitých statků zákonodárce u daně z přidané hodnoty dosahuje jinými metodami než „deformací“ pravidel pro odpočet daně, a sice různými sazbami DPH podle druhu zboží či služeb zatížených daní (§ 16 zákona o DPH), osvobozením od této daně (§ 25 a násl. zákona o DPH) či právem na její vrácení (např. § 45f u osob se zdravotním postižením při koupi či finančním pronájmu osobního automobilu). Teleologický výklad ustanovení o odpočtu daně tedy nedává žádný prostor pro závěr, že by zde existoval racionální důvod, pro který by u zboží z dovozu neměl být odpočet DPH krácen v závislosti na účelu určení zboží, zatímco u zboží z tuzemska ano. Teleologický výklad proto nepochybně vede k závěru, že správný je takový výklad zákona, který zastává žalovaný, tedy že i na zboží z dovozu nutno užít ustanovení § 19 až 22 stejně, jako kdyby byla užita na zboží z tuzemska.

V. f)

Nelze však pominout skutečnost, že předmětem výkladu je soubor norem daňového práva, tedy norem práva veřejného zakládajících právo státu odejmout za zákonem stanovených podmínek část majetku soukromé osobě a povinnost této osoby uvedenou část svého majetku státu poskytnout, aniž by za to od státu obdržela jakékoli protiplnění (benefity poskytované státem v rámci plnění funkcí státu jako např. zajištění bezpečnosti, vynucování pravidel správného chování či poskytování plnění sociální povahy za něco takového považovat nelze, neboť nejsou závislé na skutečnosti, že někdo platí daň resp. na výši takto placené daně, nýbrž na jiných právně rozhodných skutečnostech, s daňovým statusem příjemce benefitu nijak nesouvisejících). V takto „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku (v tomto smyslu tedy stěžovatel zcela důvodně poukazuje na principy judikované v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil (viz např. jeho rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 -44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS), v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména *princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce)*.

V. g)

Odkaz v § 43 odst. 3 zákona o DPH zůstal novelou č. 322/2003 Sb. nedotčen. Zákonodárce tedy zjevně neměl záměr již v samotném odkazu modifikovat pravidla použití ustanovení o odpočtu DPH např. tím, že by odkázal jen na některá ustanovení hlavy VI části

druhé zákona o DPH. I nadále, stejně jako před novelou, odkazoval § 43 odst. 3 zákona o DPH na celou tuto hlavu, neboť odkazoval na všechny v té době k ní příslušející paragrafy. Nutno tedy mít za to, že i po novele zněl příkaz zákonodárce tak, že i na zboží z dovozu se mají použít pravidla pro odpočet DPH obsažená v § 19 až 22 zákona o DPH, a to v té podobě, jak jsou v uvedených ustanoveních upravena, bez jakékoli „externí" modifikace dané např. charakterem odkazu v § 43 odst. 3 zákona DPH (samozřejmě ovšem modifikována tam obsaženým pravidlem, že § 19 až 22 zákona o DPH se použijí jen v rozsahu, v jakém není uvedeným zákonem stanoveno „jinak" – takto „jinak" stanoví zejména některá ustanovení části čtvrté zákona, jak bude dále zmíněno).

Problém tedy tkví jen a pouze v povaze změny, kterou přineslo vnesení slov „*nebo zboží z dovozu*" do ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH. V první řadě nutno podotknout, že vložení takovýchto slov do daného ustanovení zákona je zcela neorganické, neboť se jedná o ustanovení náležející k té části zákona o DPH, jež se týká uplatňování daně u zdanitelného plnění v tuzemsku. Ostatně pojem „zboží z dovozu" se v části druhé zákona o DPH ve znění novely č. 322/2003 Sb. vyskytoval pouze v § 19 odst. 1; jinak se tento pojem vyskytoval v obecných ustanoveních, tj. v části první, a – logicky – v části čtvrté zákona, která režim zboží z dovozu upravuje. Ve znění zákona o DPH do novely č. 322/2003 Sb. se pak významový ekvivalent pojmu „zboží z dovozu" v části druhé vyskytoval v § 11, upravujícím vedení záznamů pro daňové účely, konkrétně pak v jeho odstavci 1, v němž bylo plátci DPH uloženo o přijatých zdanitelných plněních *vést záznamy v členění na plnění z dovozu a z tuzemska podle jednotlivých sazeb daně a v členění na plnění s nárokem na odpočet daně, bez nároku na odpočet daně a na plnění, u nichž je povinen zkracovat nárok na odpočet daně, včetně stanovení poměrné části odpočtu daně, a záznamy o úpravách odpočtu daně*. Takovéto užití uvedeného pojmu v části druhé nevedlo k nejasnostem, neboť jeho kontext je zcela zřetelný – zákonodárce tím vymezuje, jaké rozhodné parametry týkající se původu zdanitelného plnění a výše daně či jejího odpočtu je plátce DPH povinen ve svých záznamech vést. (Na okraj nutno poznamenat, že již sama o sobě takováto úprava povinnosti vést záznamy pro daňové účely, tj. úprava, která zřetelně naznačuje, že i u zboží z dovozu bylo před účinností novely č. 322/2003 Sb. nutno rozlišovat, v jakých případech je odpočet daně krácen a v jakém rozsahu, potvrzuje výše již vyslovený závěr, že právní úprava odpočtu DPH jeho krácení u zboží z dovozu byla do novely č. 322/2003 Sb. jasná a nevykazovala výkladové obtíže.) V každém případě nutno shrnout, že pojem „zboží z dovozu" nebyl v části druhé zákona o DPH užíván a je jí v podstatě cizí, neboť tato část zákona se na zboží z dovozu nevztahuje. Pokud jej tedy zákonodárce do § 19 odst. 1 zákona o DPH novelou č. 322/2003 Sb. vložil, stěží lze připustit, že by jeho záměrem bylo, aby uvedený pojem neměl právní význam a aby byl považován za *superfluum*, které oproti stavu před novelou nemění obsah a význam souboru norem obsažených v § 19 až 22 zákona o DPH. Takovou míru iracionality zákonodárce lze mít stěží za možnou – pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu. Formulační vyjasnění ovšem v novelizaci § 19 odst. 1 zákona o DPH rozhodně nelze spatřovat, naopak, spíše se jedná o zatemnění do té doby vcelku jednoznačně formulovaných pravidel (na okraj nutno poznamenat, že novelizované ustanovení je zmatené i po čistě jazykové stránce – obsahuje chybu v interpunkci, neboť zatímco v původní podobě byla zcela správně slova „uskutečněná jiným plátcem", jež blíže charakterizují pojem „přijatých zdanitelných plnění", z obou stran ohraničena čárkou, novelizace čárku za těmito slovy posunula až za slova „zboží z dovozu", za nimiž zcela zjevně nemá být). Nutno tedy mít za to, že zákonodárce provedl novelizací § 19 odst. 1 zákona o DPH změnu oproti předchozímu

stavu (zda tak vskutku učinit chtěl, je nerozhodné, neboť nejasné – jak výše uvedeno, intence historického zákonodárce je nejasná, a to zejména pro zamlženost odůvodnění novely). Otázkou tedy zůstává, o jakou změnu se jedná.

Konstrukce právní úpravy odpočtu DPH má podobu obecného pravidla v § 19 zákona o DPH, v němž se zakládá nárok plátce na odpočet za stanovených podmínek, přičemž implicitní součástí obecného pravidla je i to, že odpočet lze realizovat v plné výši. Výjimku z obecného pravidla pak představuje povinnost za splnění stanovených podmínek odpočet daně krátit (§ 19a cit. zákona). Ustanovení § 20 až 22 zákona o DPH lze pak zjednodušeně charakterizovat jako jakási „technická“ pravidla výpočtu konkrétní výše odpočtu daně při jejím krácení, jež ovšem v řadě ohledů významně ovlivňují konečnou výši nároku plátce. Nelze tedy bez dalšího tvrdit, že § 19 zákona o DPH obecně zakládá nárok na odpočet, zatímco § 19a tohoto zákona podmínky vzniku nároku. Nárok totiž vznikne pouze tehdy, jsou-li pro něj splněny všechny zákonné podmínky, jejichž okruh se podle povahy statků, jež mají být podrobeny dani, mění. Jinak řečeno – část těchto podmínek je obsažena v § 19, část v 19a a některé dokonce vyplývají z oněch „technických“ ustanovení § 20 až 22. Testovat každou konkrétní podmínku lze pouze tak, že zjistíme, za jakých okolností je uplatnitelná. Podmínka v § 19 odst. 1 zákona o DPH je vymezena jednak okruhem statků, u nichž odpočet vůbec připadá v úvahu a které jsou dvojího druhu: a) plátcem přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem a b) zboží z dovozu. Dále je okruh podmínek vymezen účelem užití těchto statků (jejich použití při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem). Jsou-li tyto podmínky splněny, vzniká nárok na odpočet. § 19a zákona o DPH pak obsahuje další, ve své podstatě „negativní“ podmínky nároku – říká, že nárok není dán v té míře, v jaké jsou naplněny tyto negativní podmínky. Ty jsou opět definovány okruhem statků, na něž se „negativní“ podmínka vztahuje, a účelem jejich užití. Okruh statků, na něž se „negativní“ podmínka § 19a zákona o DPH vztahuje, je ovšem definován úžeji než okruh statků vymezený v § 19 odst. 1 tohoto zákona. Novelou č. 322/2003 Sb. byl totiž pojem „zboží z dovozu“ vložen toliko do ustanovení § 19 odst. 1 cit. zákona, avšak do dalších na ně navazujících a s ním přímo souvisejících ustanovení nikoli. Zákonodárce zároveň do ustanovení § 19 až 22 zákona o DPH ani kamkoli jinam nevložil nic, co by se dalo vykládat jako implicitní legislativní zkratka, na jejímž základě by bylo lze mít za to, že významovým ekvivalentem souhrnného pojmu „plátcem přijatých zdanitelná plnění, uskutečněných jiným plátcem, nebo zboží z dovozu“, jenž je užit v § 19 odst. 1 zákona, je v dalších navazujících ustanoveních, tj. § 19 odst. 3, 10, 11 a 12, § 19a odst. 1, odst. 2, odst. 3 písm. a) a b), § 20 odst. 1, § 21 odst. 1, 2, 3 a 4 a § 22 odst. 1, 2, 4, 5, pojem „plátcem přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem“. Za takovou implicitní legislativní zkratku by bylo lze považovat ustanovení § 19 odst. 3 cit. zákona, podle něhož *nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění.* Důvodem pro to by bylo, že je evidentně nezbytné, aby u všech statků, u nichž přichází v úvahu odpočet daně, tedy nejen u „plátcem přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem“, ale i u „zboží z dovozu“, bylo stanoveno, kdy nejdříve lze nárok na odpočet uplatnit. Takováto evidentní nutnost plynoucí z podstaty věci by se dala pokládat za důvod, proč v dané souvislosti dát pojmu „plátcem přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem“ širší než doslovný význam a mít jej za zahrnující i „zboží z dovozu“. Pokud bychom v zákoně našli aspoň jeden takovýto případ evidentní nutnosti rozšiřujícího výkladu, bylo by lze jej připustit i v dalších méně evidentních, avšak přesto teleologickými argumenty přesvědčivě obhajitelných případech, jakým by mohlo nepochybně být i krácení odpočtu daně. Ovšem § 19 odst. 3 zákona o DPH

implicitní legislativní zkratkou (a tím i „vstupenkou“ k extenzívnímu výkladu) být nemůže, neboť část čtvrtá zákona ustanovení o tom, kdy nejdříve lze uplatnit nárok na odpočet daně u zboží z dovozu, sama obsahuje, a sice v ustanovení § 43 odst. 4 zákona o DPH. Tento odstavec ostatně obsahuje i některá další pravidla upravující režim odpočtu daně u zboží z dovozu odlišně od „obecného“ režimu v § 19 až 22 zákona o DPH, avšak žádné z nich nelze považovat za implicitní legislativní zkratku. Gramatický a systematický výklad tedy nevede k závěru, že by zákonodárce v zákoně o DPH po novele provedené zákonem č. 322/2003 Sb. ponechal pravidlo, že povinnost krátit odpočet DPH se vztahuje i na zboží z dovozu. Naopak, skutečnost, že v § 19 odst. 1 je na rozdíl od ostatních ustanovení hlavy VI části první zákona užito pojmu „zboží z dovozu“ vedle pojmu „plátcem přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem“, nelze než vyložit tak, že zatímco právo uplatnit odpočet DPH se vztahuje na statky spadající do významového rozsahu obou takto užitých pojmů, povinnost krátit odpočet, stanovená v § 19a zákona o DPH, se vztahuje toliko na statky podřaditelné pod pojem „plátcem přijatých zdanitelných plnění, uskutečněných jiným plátcem“, avšak na „zboží z dovozu“ nikoli.

V. h)

V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH.

Je věcí zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoli posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. Nelze chtít po adresátech právních norem, aby – jakkoli by takový požadavek byl v konkrétním případě z morálního hlediska i oprávněný - dobrovolně státu poskytovali něco, k čemu nejsou povinni. Jakkoli tedy komunita, která v sociologickém slova smyslu stát tvoří, tedy občané České republiky, je nepochybně uvedeným výkladem, svědčícím stěžovateli, poškozena zmenšením očekávaných daňových příjmů a jakkoli se mohou oprávněně cítit nespravedlivě (neboť bez legitimního a racionálního důvodu) znevýhodněni ti, kteří – na rozdíl od stěžovatele – v rozhodném období ke svému podnikání neužívali zboží z dovozu, nýbrž z tuzemska, u něhož byla povinnost krátit odpočet daně nepochybně dána, nelze než tato negativa toliko konstatovat. Z obdobných východisek řešení střetu racionality a principu legality ostatně vyšel i Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, zveřejněném pod č. 14 na str. 103 ve sv. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu. Ve shodě s myšlenkami obsaženými v tomto nálezu je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (těmi je nutno rozumět i podmínky omezení práva svoji daňovou povinnost snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Připuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.

V. i)

V daném případě nelze pochybení zákonodárce „omluvit“ ani případným poukazem na (nutnou) omylnost a nedokonalost lidského jednání, tedy i jednání zákonodárce. Je pravda, že Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 137/2005 - 66 (publikováno na www.nssoud.cz) uvedl, že *i ve veřejnoprávním vztahu státu a soukromé osoby, který je v moderním ústavním a právním státě veden zásadou legality jednání státu a požadavkem, aby stát ve vztahu k soukromé osobě bezezbytku plnil své zákonné povinnosti a plně respektoval její práva, je totiž v reálném životě, v němž úkoly státu plní omylní a nedokonalí lidé, nezbytné tolerovat určitá nepatrná pochybení státu, nenarušují-li ovšem podstatu uvedených pravidel a nedochází-li k nim systematicky nebo úmyslně. Jinak by mechanismus státní moci nemohl fungovat a byl by zablokován absurdně vysokými nároky na jednání státu, což by v konečném důsledku vedlo či mohlo vést ke snížení standardů ochrany práv právě těch, v jejichž prospěch byly principy materiálního právního státu vyvinuty.* U zákonodárce, tedy v případě, kdy se stanovují pravidla chování pro rozsáhlý a neurčitý okruh adresátů zákona, je nutno vyžadovat vyšší standardy správnosti a absence pochybení než při aplikaci práva v konkrétních případech, a to s ohledem na závažnost dopadu konání zákonodárce, která vzhledem k dotčenému okruhu osob je zpravidla podstatně vyšší než u individuálních aktů aplikace práva. V případě stěžovatele zákonodárce novelizoval ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH natolik protismyslným a matoucím způsobem, že toto pochybení nelze považovat za nepatrné.

V. j)

Konečně nutno zodpovědět otázku, zda tím, že stěžovatel odmítá krátit odpočet DPH, nezneužívá svého práva. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, publikovaném pod č. 869/2006 Sb. NSS, uvedl:

*Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*

*Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti.*

*V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských*

*vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se příčí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.*

*Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.*

V oblasti daně z přidané hodnoty byl pojem zásady zneužívání práva jakožto zásady výkladu práva podrobně vyložen v souvislosti s případem Halifax [rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London) – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise]. Jakkoli se v případě projednávaném Nejvyšším správním soudem jedná o věc skutkově spadající do doby těsně předcházející vstupu České republiky do Evropské unie a řídící se právní úpravou daně z přidané hodnoty, která ke dni tohoto vstupu pozbyla účinnosti, má Nejvyšší správní soud za to, že – obdobně jako tomu bylo ve věci rozhodnuté rozsudkem tohoto soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, zveřejněném pod č. 741/2006 Sb. NSS – i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. Podmínky aplikace zásady zneužívání práva, vyvinuté judikaturou Evropského soudního dvora, tedy lze v případě zák. o DPH, jehož hlavním inspiračním zdrojem byla nepochybně „Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“ (podrobněji k tomu viz výše již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu), vztáhnout – samozřejmě v mezích daných ústavními kautelami a s ohledem na případnou odlišnou úpravu vyplývající z aplikovatelného vnitrostátního jednoduchého práva – i na skutkové situace, na něž dopadá tento zákon. Spolu s právním názorem vysloveným v judikátu Halifax považuje Nejvyšší správní soud za významné – a to pro sílu své přesvědčivosti, která se ostatně projevila i převzetím podstatného obsahu do judikátu Halifax Soudním dvorem – i myšlenky obsažené ve stanovisku generálního advokáta v této věci.

V souladu s tímto stanoviskem (které se týkalo práva Evropských společenství) vychází i Nejvyšší správní soud při vymezení „testovacích podmínek“ pro zneužití práva v případě vnitrostátního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty, účinného v době bezprostředně předcházející vstupu České republiky do Evropské unie, z následujících východisek obsahově se shodujících se závěry generálního advokáta (srov. především body 84 až 88 zmíněného stanoviska):

1) Objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze ze zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu

na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímo pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.

2) Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.

Rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokované plátcem daně je odepřeno pouze, pokud

a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a
b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového.

Generální advokát k výše uvedeným podmínkám uvádí, že zákaz zneužití by nebylo lze jako výkladovou zásadu aplikovat tehdy, pokud by provozovaná hospodářská činnost mohla mít i jiný účel než jen pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Za této situace by totiž bylo odepření práva opřené o zásadu zákazu zneužití takovým rozšířením pravomoci správce daně, který by tak dostal možnost posuzovat, který z (vícero) účelů příslušné transakce by měl být považován za převažující. To by podle generálního advokáta vedlo k neúnosnému stupni právní nejistoty ve vztahu k legitimním volbám činěným daňovými subjekty a narušilo by to podnikatelské aktivity, zjevně zasluhující ochrany, za předpokladu, že alespoň v určitém rozsahu jsou odůvodněny běžnými hospodářskými účely. Jakkoli samotný judikát Halifax podmínku neexistence jiného objektivního vysvětlení relevantní hospodářské činnosti než získání nároku vůči správci daně oproti stanovisku generálního advokáta „zmírňuje“, jak výše uvedeno, hlediskem „hlavního účelu“ transakce, nejsou oba právní názory v posledku neslučitelné – Nejvyšší správní soud má za to, že „hlavním účelem“ transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.

V případě stěžovatele podmínky pro odepření nároku na odpočet z důvodu zneužití práva jej nekrátit zjevně nejsou naplněny. Hlediska právní jistoty a legitimního očekávání velí připustit, aby stěžovatel měl právo nahlížet na výklad ustanovení § 19 odst. 1 zák. o DPH v souladu s prostým smyslem jeho slov, tj. v souladu s gramatickým a systematickým výkladem vyloženým Nejvyšším správním soudem sub V. e) až V. g) tohoto rozsudku, třebaže je tento výklad v rozporu s výkladem teleologickým, vycházejícím ze smyslu a účelu odpočtu DPH a jeho krácení. Stejně tak právo na minimalizaci daňové povinnosti dává stěžovateli možnost volit mezi vícero se nabízejícími možnostmi, jak si opatřit potřebné statky (počítače a počítačové komponenty a další zboží), tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, tj. opatřit uvedené zboží v cizině a dovézt je do České republiky.

Žádné skutečnosti, jež byly zjištěny v daňovém řízení či v řízení před Městským soudem v Praze, neopravňují Nejvyšší správní soud k závěru, že by nákup dotyčného zboží měl toliko účel pouhého získání nároku vůči správci daně či že byl hlavním účelem této transakce (srov. k tomu bod 94. v odůvodnění judikátu Halifax), neboť dotyčné zboží stěžovatel zjevně mohl velmi dobře používat k provozování své standardní podnikatelské činnosti a je zcela v souladu se zdravým rozumem a pravidly řádného hospodaření, že uvedené zboží by si pro účely výkonu své podnikatelské činnosti pořizoval (v daňovém řízení aspoň nebylo ani náznakem zjištěno, že by tomu tak nebylo a že by se jednalo o dovozy zboží zcela účelové, motivované jen a pouze získáním nároku na nadměrný odpočet vůči správci daně a se skutečnými podnikatelskými aktivitami stěžovatele nesouvisející). Podmínka sub a), jak je popsána výše, tedy není naplněna, což samo o sobě již stačí pro závěr, že o zneužití práva se v daném případě nejedná, neboť obě podmínky nutno – jak výše uvedeno – naplnit kumulativně. Jakkoli tedy podmínka sub b) naplněna je (užití pravidel krácení resp. nekrácení odpočtu DPH v souladu s jejich gramatickým a systematickým výkladem je evidentně v rozporu se smyslem a účelem příslušného právního institutu), o zneužití práva se pro nenaplnění podmínky sub a) jednat nemůže.

VI.

Městský soud v Praze tedy spornou právní otázku neposoudil správně. V důsledku novelizace § 19 odst. 1 zákona o DPH, provedené zákonem č. 322/2003 Sb., se přestala povinnost krátit odpočet daně podle pravidel uvedených v § 19a tohoto zákona na zboží z dovozu vztahovat. Podle právního stavu účinného od 1. 10. 2003 do konce účinnosti zákona o DPH (tj. do 30. 4. 2004) neměl při uplatnění odpočtu DPH u zboží z dovozu plátce této daně povinnost krátit odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19a zákona o DPH, použil-li zboží k účelům, které by – pokud by se na ně § 19a vztahoval – povinnost krátit odpočet zakládaly, a nejednalo-li se v konkrétním případě o zneužití jeho práva na odpočet DPH v nekrácené výši. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo než rozsudek Městského soudu v Praze zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatelky byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu v Praze a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí ve věci Městského soudu v Praze rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu