



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce **Československé obchodní banky, a. s.**, se sídlem v Praze, Na Příkopě 854/14, zast. advokátem JUDr. Ing. Václavem Jermanem, AK White & Case, Na Příkopě 8, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. února 2007, č. j. 5 Ca 5/2005 – 75,

t a k t o :

- I. V řízení přerušeném usnesením ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 Afs 58/2007 – 107 **se pokračuje.**
- II. Kasační stížnost **se zamítá.**
- III. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Výše uvedeným rozsudkem zrušil Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2004, č. j. FŘ- 10149/13/04 a vrátil věc k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr správce daně ze dne 16. 7.

2004 č. j. 166881/04/001515/7767 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004 a žalobci zvýšil vyměřenou daň na částku 250 236 Kč.

Rozsudek napadl včas kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“). Nejvyššímu správnímu soudu byla kasační stížnost postoupena dne 11. 6. 2007. Usnesením ze dne 12. 5. 2008 Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil, neboť sedmý senát Nejvyššího správního soudu skutkově obdobnou věc sp. zn. 7 Afs 54/5006 předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu, když zaujal při rozhodování odlišný právní názor než druhý senát v rozhodnutí č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 ze dne 23. 8. 2006, z něhož vycházel při rozhodování městský soud v napadeném rozsudku. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o sporné právní otázce uvážil tak, že setrval na závěrech vyslovených druhým senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, když se ztotožnil s právními argumenty tam uvedenými.

Stěžovatel podává kasační stížnost s odkazem na ustanovení dle 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. (dále jen „s. ř. s.“), neboť má za to, že rozsudek byl vydán na základě nesprávného posouzení právní otázky. Nesprávné posouzení spočívá v tom, že městský soud rozhodl ve prospěch žalobce při řízení ve věci odpočtu daně z přidané hodnoty u zboží z dovozu bez povinnosti krácení podle pravidel stanovených v § 19a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném po změnách zákonem č. 322/2003 Sb., s účinností od 1. 10. 2003 (dále jen „zákon o DPH“), a to na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005 ze dne 23. 8. 2006, vydaného v totožné právní otázce, jímž byl jako správní orgán vázán ve smyslu 78 odst. 5 s. ř. s. V důsledku toho bylo žalobci přiznáno právo na odpočet daně z přidané hodnoty v rozporu s principy fungování této daně, byly porušeny rovné podmínky s jinými plátcí daně, oproti nimž byl žalobce neodůvodněně zvýhodněn a současně došlo ke zneužití práva získáním neoprávněného majetkového prospěchu žalobcem.

V odůvodnění rozsudku je zmíněna replika žalobce k vyjádření žalovaného a doplnění tohoto vyjádření. Žalovaný však s obsahem této repliky nebyl seznámen, neboť mu nebyla zaslána. Označení argumentů stěžovatele, pomocí kterých poukazoval na nesprávnost dále uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, žalobcem za účelové a zavádějící, žalovaný odmítá z důvodů, které již uvedl ve svých vyjádřeních zaslaných městskému soudu i z důvodů uvedených v této kasační stížnosti: Dle názoru stěžovatele se v případě jeho odůvodnění nejedná o tvrzení „irelevantní“, neboť v oblasti uplatňování daně z přidané hodnoty v rámci daňového řízení jde o skutečnosti zásadního významu.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že až do vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005 zastával shodný právní názor jako stěžovatel, tj. že i po novelizaci ustanovení § 19a zákona o DPH, provedené zákonem č. 322/2003 Sb. s účinností od 1. 10. 2003, se vztahuje povinnost krátit odpočet daně dle tohoto ustanovení i na zboží z dovozu, neboť neexistuje žádný racionální důvod, pro který by u zboží z dovozu neměl být odpočet daně krácen v závislosti na účelu určení zboží, zatímco u zboží z tuzemska ano. Protože však Nejvyšší správní soud přezkoumával totožnou právní otázku před vydáním předmětného rozsudku, rozhodl o ní pod uvedenou sp. zn. 2 Afs 178/2005 a protože je současně vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví, který zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodnutí, nezbývalo

městskému soudu, než převzít právní názor Nejvyššího správního soudu a rozhodnutí stěžovatele zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Stěžovatel má za to, že při rozhodování konkrétní věci, v níž bylo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydáno, došlo k zásadnímu a neodůvodněnému opominutí podstatných aspektů fungování daně z přidané hodnoty.

Základní strukturální princip této daně spočívá v tom, že (při určitém ilustrativním zjednodušení) nárok na odpočet u přijatých plnění lze přiznat pouze k takovým plněním, která se použijí pro účely uskutečnění zdanitelných plnění. Obecně totiž platí, že proti odpočtu daně na vstupu existuje daň na výstupu. V případech, kdy není uplatňována daň na výstupu, tj. u plnění, která zákon od daně osvobozuje, jako v případě žalobce, není ani nárok na odpočet nebo jen v poměrné části. Uvedený základ fungování DPH rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zcela popírá, když umožňuje nárok na odpočet tam, kde není žádná daň na výstupu.

Nerovné postavení ostatních plátců spatřuje stěžovatel v tom, že žalobce na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu získal výhodu v přiznání odpočtu bez uplatnění daně na výstupu, přestože přijaté plnění (zboží z dovozu) použil k uskutečněním plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně. Tím, že Nejvyšší správní soud opomenul při svém rozhodování pravidla fungování daně z přidané hodnoty, nepostihl ani skutečnost, že to, co nazývá odejmutím části majetku soukromé osobě, je na druhé straně vyváženo neuplatněním daně na výstupu.

Proto nelze souhlasit s názorem Nejvyššího správního soudu v bodě V. f) jeho rozhodnutí, že neuznáním nároku na odpočet poskytuje žalobce státu část svého majetku, aniž by za to od státu obdržel protiplnění. Z toho pak je dále dovozováno, že v takto nevyrovnaném vztahu mezi státem a soukromou osobou je nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku. Vyslovená teze o chybějícím „protiplnění“ ze strany státu je dle stěžovatele zcela klamná a zavádějící až k závěru o nutnosti nepřiměřené a neodůvodněné ochrany soukromé osoby. Poskytovaným „protiplněním“ státu, které žalobci přísluší, je skutečnost, že stát od něho nežadá daň na výstupu. Adekvátním efektem osvobození od daně na výstupu je nemožnost uplatnit nárok na odpočet daně. Je evidentní, že pokud by žalobcem uskutečňovaná plnění nebyla od daně osvobozená, ale musel by z nich odvádět daň ve výši základní sazby daně 22 %, jednalo by se vzhledem k objemu jím poskytovaných služeb o poměrně vysokou částku s podstatným vlivem na výši realizovaného zisku.

Stěžovatel má za to, že realizace postupu dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není bez vlivu i na žalobcovy klienty, kteří jsou rovněž daňovými poplatníky. Na svých klientech žalobce nemalou měrou profituje rozdílem mezi sazbami úroků, které jim poskytuje z jejich vkladů, a sazbami a poplatky, které jim účtuje za poskytnuté služby, a k tomu se jich nepříznivě dotkne ještě nepřímo nárokováním odpočtu daně ze státního rozpočtu.

V bodu V. g) rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je hodnocena povaha změny, kterou do § 19 zákona o DPH, přinesla novela zákonem č. 322/2003 Sb., jako neorganický

zásah do vcelku jednoznačně formulovaných a výkladově bezproblémových pravidel uplatňování nároku na odpočet daně u zboží z dovozu, jak byla upravena do účinnosti uvedené novely. Stěžovatel k tomu podotýká, že plátcí DPH i správci daně museli podle zákona o DPH, obsahujícího „formulační zatemnění“ novelizovaného znění § 19 odst. 1 tohoto zákona, v dané době postupovat, neboť jde o jediný právní předpis z oblasti hmotného práva na úseku daně z přidané hodnoty. Nezbytnost praktické realizace, i byť podle nepřesně znějícího právního předpisu, s sebou přinesla plnění povinností plátců, zejména při vyplňování a podávání daňových přiznání, v nichž bylo postupováno při nárokování odpočtu daně u zboží z dovozu stejným způsobem jako před novelou, tj. při dodržování pravidel stanovených pro uplatňování odpočtu daně jen v § 19a zákona o DPH.

Upřednostněním výkladu předmětné problematiky ve prospěch soukromé osoby, resp. určitého okruhu soukromých osob, dochází rozhodnutím Nejvyššího správního soudu k vytváření nerovných podmínek pro plátce DPH a porušení jedné ze základních zásad daňového řízení, vyjádřené v § 2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). K otázce zvýhodnění žalobce oproti jiným plátcům se Nejvyšší správní soud vyslovil v bodu V. h) svého rozhodnutí. Dle názoru stěžovatele však znevýhodňování jsou nejen ti plátcí, kteří na rozdíl od žalobce nepoužívali při svém podnikání zboží z dovozu, ale „pouze“ zboží z tuzemska, u něhož neměli nárok na odpočet, ale do nerovného postavení jsou uvrženi i ti plátcí, kteří u zboží z dovozu podmínky § 19a zákona o DPH, respektovali. Je třeba podotknout, že takových plátců - dovozců byla většina a tato většina by zůstala zkrácena na nově založeném právu předmětným rozhodnutím.

Pokud tedy lze ve vztahu žalobce - stát hovořit o nerovném postavení, vyplývá z výše uvedeného, že je do něho rozhodnutím Nejvyššího správního soudu uvržen stát, ačkoli jinak jde o vztah vyvážený. Nelze nevidět, že přiznáním nároku na odpočet daně, bez povinnosti odvádět daň na výstupu, získává žalobce majetkový prospěch. Prospěch žalobce je v podstatě dvojího druhu, a to uplatněním osvobození, při kterém nemusí odvádět daň na výstupu, a ještě získáním odpočtu daně. Vytěžením majetkového prospěchu žalobce pak dle stěžovatele došlo k jasnému zneužití práva, neboť byl žalobce při porušení principů fungování DPH zvýhodněn a ještě byly porušeny rovné podmínky uplatňování této daně.

I když nelze rozporovat skutečnost, že by žalobce realizoval dovoz zboží pouze za účelem pouhého získání nároku na odpočet, který by byl hlavním účelem předmětné transakce, má stěžovatel za to, že ze strany žalobce dochází ke zneužití předpisů spočívající v nárokování práva na odpočet v nezkrácené výši.

K odpočtu daně nárokováného žalobcem je pak třeba uvést, že i dle rozsudku ESD ve věci C 255/02 (mj. Halifax) dospěl Soudní dvůr k tomu, že Šestá směrnice musí být vykládána ve smyslu, že brání nároku na odpočet daně, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Vznik přesně takové situace popsal žalovaný výše.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu, jak uvádí v bodu V. j) svého rozhodnutí, je nutné i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem

České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem bylo právo tehdy účinné, vykládat toto právo konformně s právem Evropských společenství. Je proto třeba vzít v úvahu i ustanovení Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388/EHS). Z čl. 13 a 17 této směrnice vyplývá, že finanční činnosti uskutečňované žalobcem jsou plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet a že u zboží a služeb, které osoba podléhající dani hodlá použít jak pro plnění, u nichž je daň odčitatelná, tak pro plnění, u nichž daň odčitatelná není, je odčitatelný jen podíl daně vázící se k prvně uvedeným plněním. Z toho vyplývá, že ani Šestá směrnice nerozlišuje mezi přijatými zdanitelnými plněními a zbožím z dovozu, ale uvažuje o přijatém zboží a službách, kterým přisuzuje nárok na odpočet v souladu s jejich využitím. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i touto stížností napadený rozsudek jsou tedy v rozporu i s principem jednotného základu daně z přidané hodnoty v rámci členských států Evropské unie.

Stěžovatel považuje rozhodnutí o této kasační stížnosti při zohlednění všech důvodů, výše popsaných, o jejichž správnosti a opodstatněnosti je přesvědčen za velmi zásadní. Dovoluje si proto navrhnout, aby NSS zvážil přidělení této věci k posouzení jinému senátu, než který rozhodl pod sp. zn. 2 Afs 178/2005 vědomě proti principům a ekonomickým funkcím DPH a vědomě deklaroval zvýhodnění oproti jiným plátcům DPH a založil tak nežádoucí nerovné podmínky při uplatňování této daně.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost důvodná není.

Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005 dospěl k závěru, že *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 plátců 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. Výše uvedené závěry plně převzal městský soud v nyní napadeném rozsudku.*

Na těchto závěrech setrval taktéž rozšířený senát, který ve svém rozsudku ze dne 16. 10. 2008 č. j. 7 Afs 54/2006 – 155 uvedl:

VI. a) Systematika zákona o DPH

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval systematikou zákona o DPH a důsledky z ní vyplývajícími. 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.

VI. b) Vývoj relevantní právní úpravy a výkladové závěry z toho plynoucí

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, hovořila důsledně pouze o „přijatých zdanitelných plněních“; výrazu „zboží z dovozu“ tato ustanovení vůbec neužívala.

Výklad právní úpravy před účinností zákona č. 322/2003 Sb. byl podle názoru Nejvyššího správního soudu jednoznačný a nedával důvodu k jakýmkoli pochybnostem. Zákon o DPH vcelku důkladně rozlišoval mezi uplatňováním daně u zdanitelného plnění v tuzemsku a jejím uplatňováním v souvislosti s 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 produkovány 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 inkonkvence, 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. Vztaheno 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“.

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.

VI. c) Metody výkladu právních předpisů a jejich konkurence

Účelem výkladu zákonného textu je dospět v první řadě k „objektivnímu“ smyslu interpretované pasáže zákona, v zásadě abstrahujícím od historických okolností vzniku daného zákona a ponechávajícím 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. ; v české literatuře nejnověji viz zejm. Filip Mezer: *Metodologie nalézání práva*, Knihovnička, Brno 2008, str. 55 až 63); 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.

VI. d) Záměr historického zákonodárce

V případě stěžovatele ovšem z historie projednávání zákona konkrétní záměr zákonodárce ve vztahu k § 19 odst. 1 zákona o DPH 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 – z uvedené pasáže vyplývá pouze, 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.

Zjištění úmyslu historického zákonodárce ve vztahu ke konkrétní změně v ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH nepomůže ani to, že v obecné části důvodové zprávy se uvádí, že „hlavním cílem navrhované novely je provést další dílčí kroky ve sblížení daňového práva České republiky s předpisy Evropské unie týkající se sladění postupu při vracení daně (...)“, neboť tamtéž se rovněž uvádí, že „dále jsou navrhována některá upřesnění a doplnění legislativně technického charakteru, která nevyplývají z požadavků Evropské unie, ale nejsou s jejími předpisy v rozporu.“ Ze zcela kusého a ve vztahu ke konkrétní zákonné úpravě, která byla nakonec novelou provedenou zákonem č. 322/2003 Sb. provedena, protismyslného [neboť, jak sub VI. b) popsáno, úprava platná do novelizace netrpěla žádnými výkladovými problémy; naopak, byla zcela bezrozporná] odůvodnění novelizace § 19 odst. 1 zákona o DPH nelze totiž ani ve spojení s obecnou částí důvodové zprávy dovodit ničeho než to, že navrhovatel zákona pociťoval v dosavadní právní úpravě určité výkladové problémy, jež v ní však objektivně nebyly, a snažil se tyto neexistující problémy odstranit, aniž by byla konkrétní podoba jeho záměru seznatelná.

Nejvyšší správní soud tedy při posuzování rozhodné právní otázky byl nucen zůstat toliko u výkladů gramatického, systematického a teleologického, samozřejmě v rámci mezi daných ústavně založenou povinností soudu interpretovat „jednoduché“ právo ústavně konformním způsobem. Vzájemný vztah mezi jednotlivými výkladovými metodami nesmí být podle soudu 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.

VI. e) Smysl a účel odpočtu daně v konstrukci daně z přidané hodnoty

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 obrátu, u níž by výše daňového zatížení věci či služby závisela na počtu mezičlánků. Neutralita 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.

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 statutem 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 je zcela relevantní poukaz na principy judikované v nálezů 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).

VI. f) Význam odkazu v § 43 odst. 3 zákona o DPH v kontextu systematiky tohoto zákona a pojmů jím užívaných

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 plátcí 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 plátcí 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 a 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 novelizaci § 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; i kdyby však jasná byla, samotná intence zákonodárce by nemohla založit právní povinnost soukromé osoby, nebyla-li by patřičně jednoznačným způsobem vtělena do textu zákona). Otázkou tedy zůstává, o jakou změnu se v novelizaci § 19 odst. 1 zákona o DPH 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 zdanitelných 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 extenzivnímu 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.

VI. g) Řešení konfliktu výkladových metod

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 třeba 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) znevýhodnění 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 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 bezesbýtku 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.

K argumentu, že výklad rozhodných ustanovení zákona o DPH, ke kterému se přiklonil Nejvyšší správní soud, je v rozporu se základními strukturálními principy daně z přidané hodnoty, je třeba uvést, že toho si je rozšířený senát Nejvyššího správního soudu plně vědom a že věc posoudil v rozporu s tímto principem zcela reflektovaně. Samotný

základní strukturální princip fungování určité daně je jistě významnou (a někdy zcela zásadní) výkladovou pomůckou při interpretaci určitého zákonného ustanovení, jež se dotýčné daně týká, ovšem „přebít“ jiné výkladové alternativy může jen za určitých podmínek. Teleologickým výkladem – a ničím jiným ve své podstatě výklad opírající se o základní strukturální princip určité daně není – lze korigovat jiné výkladové alternativy tehdy, lze-li to s přihlédnutím ke všem okolnostem vztahujícím se ke sporné právní otázce považovat za výklad nejvíce šetřící hodnoty, na nichž je založen ústavní řád České republiky. Přesně takto Nejvyšší správní soud uvažoval již v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, v němž proti sobě postavil dvě protichůdné výkladové alternativy – jednu, která byla opřena o výklad vycházející ze smyslu a účelu daně z přidané hodnoty a odpovídala názoru zastávanému stěžovatelem, a druhou, která se opírala o výklad gramatický a systematický a v určitých ohledech jej konfrontovala i s historickým vývojem rozhodné právní úpravy a dospěla k závěru, jehož příznivcem je žalobce. V konkurenci uvedených výkladových alternativ se Nejvyšší správní soud přiklonil ke druhé z nich kvůli zvláštnímu, v jistém ohledu „jednostrannému“ charakteru daňového práva, z něhož podle názoru rozšířeného senátu plynou vysoké nároky na míru předvídatelnosti právní regulace v tomto právním odvětví.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dodává, že tento jeho náhled na daňové právo byl v poslední době podepřen dalším nálezem Ústavního soudu, a sice ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, dostupným na <http://nalus.usoud.cz>, v němž se praví, že *„v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“*. Je nepochybné, že každá daňová povinnost zasahuje do základního práva vlastnit majetek, ostatně nikoli nadarmo je možnost na základě zákona ukládat daně a poplatky systematicky zařazena do čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod jako jedno z možných omezení tohoto základního práva. Je tedy věcí zákonodárce, aby – chce-li určitou daň určitým způsobem uložit a vybírat – podmínky jejího výběru formuloval jednoznačně a určitě. Nezdaří-li se mu to, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného ustanovení zákona bude dána soudem přednost té alternativě, která nezasahuje, resp. co nejméně zasahuje do vlastnického práva soukromé osoby, a to i za předpokladu, že takový výklad bude v rozporu se základními (strukturálními či jinými) principy té které daně. V konkrétním případě žalobce uplatnění uvedeného principu znamená, že pokud plátce DPH zboží z dovozu použije k dosažení příjmů nebo výnosů za svá uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 odst. 1 zákona o DPH, umožní mu to za určité zboží z dovozu v posledku žádnou daň z přidané hodnoty neplatit, neboť si ji plně kompenzuje nekráceným odpočtem daně (neboť krácení odpočtu nebude s ohledem na ustanovení § 19 a § 19a zákona o DPH ve vztahu ke zboží z dovozu aplikovatelné).

Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž trvá na svém závěru o jednostranné povaze daňového práva. Soud si je samozřejmě dobře vědom, že daň není trestem vůči daňovému subjektu v tom smyslu, že by byla odplatou za jeho chování zákonem považované za nežádoucí. Jednostrannou povahou daňového práva nutno rozumět to, že daňový subjekt je povinen státu odvádět daň, aniž by za to dostával odpovídající protiplnění svázané přímo či nepřímo s tím, že, či příp. v jaké výši daň zaplatil. Ti, kdo daně platí, se zkrátka zdaleka ne vždy shodují s těmi, kteří z daní získávají benefity; nezřídka tomu je právě naopak. Nejvyšší správní soud ani v nejmenším neodmítá princip sociální solidarity a to, že na základě společenské smlouvy, vyústivší v ustavení státu nadaného určitými funkcemi, které plní v zájmu celého politického společenství, jsou vybírány od jedněch osob daně, aby prostředky takto získané byly použity ve prospěch osob jiných. Trvá však na tom, že ukládání daňových povinností – právě pro jejich takto vnímanou jednostrannou povahu – vyžaduje, podobně jako ukládání veřejnoprávních sankcí, zajištění dostatečné míry právní jistoty tomu, kdo má daňové povinnosti plnit, tedy soukromé osobě. I z toho pak Nejvyšší správní soud dovozuje shora již v ústavní rovině zmíněnou zásadu, že nezajistí-li stát takovouto míru právní jistoty a nedokáže-li zajistit dostatečně předvídatelnou právní regulaci daňových povinností, bude to on, kdo případně musí snášet následek v podobě výpadku určitých daňových příjmů, vyloží-li soud nejednoznačnosti daňových zákonů ve prospěch soukromé osoby. V projednávané věci zákonodárce novelizoval zákon o DPH způsobem, který vyvolal závažnou interpretační nejasnost, a proto mu nezbude než snášet neblahé fiskální následky s tím spojené.

Co se týče argumentace články 13 a 17 šesté směrnice, Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem sedmého senátu, že uvedená ustanovení upravovala systém odpočtu DPH v Evropské unii v souladu se základními strukturálními principy této daně, tj. že u zboží a služeb, jež osoba podléhající dani hodlala použít jak pro plnění s odčitatelnou daní, tak pro plnění, u nichž daň odčitatelná není, byl odčitatelný jen podíl daně vázící se k plnění prvního druhu. Sám o sobě je zcela správný i poukaz na povinnost eurokonformního výkladu i pro skutkové stavy tkvící v době před vstupem ČR do EU, jsou-li pro takový výklad dány podmínky, formulované Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, zveřejněném pod č. 741/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Tyto podmínky však v projednávaném případě splněny nejsou. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl, že *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. Odchýlit se od takového výkladu je však zpravidla nezbytné v případech, kdy pro to existují zřejmé racionální důvody dané kupříkladu tím, že v ustanovení českého právního předpisu byla úmyslně zvolena odlišná textace nebo že ten, kdo právní předpis vydal, v něm jiným nepochybným způsobem projevil vůli odlišnou od vůle projevené v normě práva Evropských společenství*. V první řadě nutno podotknout, že tzv. eurokonformní výklad je v daném případě ve své podstatě teleologického výkladu. Smysl a účel (nejasné) vnitrostátní normy je hledán pomocí obsahově obdobné normy práva evropského, jejíž smysl a účel je, ať již z jakýchkoli důvodů, např. kvůli důkladnějšímu odůvodnění příslušného předpisu v rámci procesu jeho přijímání či s ohledem na existující relevantní judikaturu zejména Soudního dvora Evropských společenství (na rozdíl od chybějící

judikatury národní), jasný (či přinejmenším jasnější). Pro uvedený výklad tedy platí stejné pravidlo jako pro „obecný“ výklad teleologický – zásadně nemůže obsah rozhodných právních norem daňového práva korigovat v rozporu s jejich prostým významem v neprospěch plátce DPH. Eurokonformní výklad proto může „posunout“ význam normy vnitrostátního daňového práva oproti jejímu významu zjištěnému jazykovým nebo jiným výkladem pouze v prospěch plátce daně; možnost působení eurokonformního výkladu opačným směrem, tedy v neprospěch daňového subjektu, je vyloučena požadavkem právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, který je, jak již shora ve vztahu k „obecnému“ teleologickému výkladu vyloženo, v daňovém právu obzvláště intenzivní.

Navíc pro uplatnění eurokonformního výkladu ve smyslu výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu nejsou naplněny ani podmínky tam formulované. Musí být totiž splněny dvě vstupní podmínky, a to kumulativně. V první řadě musí být ve vztahu ke konkrétní právní normě, jež má být aplikována, splněna podmínka, že tato byla schválena nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství. Nestačí, jak tomu jistě je u zákona o DPH, aby předpis jako celek byl ve své podstatě a ve svém klíčovém obsahu přijat za tímto účelem, neboť výkladem se vždy určuje obsah konkrétního pravidla chování (či více na sobě závislých konkrétních pravidel chování) v kontextu dalších norem, jež jsou součástí právního řádu. U novelizace § 19 odst. 1 zákona o DPH je, jak již shora sub VI. d) vyloženo, konkrétní intence historického zákonodárce nejasná. Navíc zřejmě ve vztahu k danému ustanovení nešlo v první řadě o další „harmonizační“ opatření, nýbrž o snahu napravit domnělou legislativní nedokonalost. První podmínka tedy není splněna. Není však splněna ani podmínka druhá, a sice že konkrétní pravidlo chování zavedené novelou § 19 odst. 1 zákona o DPH má předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství. Struktura zákona o DPH i dikce jeho relevantních ustanovení totiž je ve vztahu k úpravě odpočtu daně významně odlišná od struktury šesté směrnice i dikce jejích relevantních ustanovení (zejm. čl. 11, 13, 14, 17, 18 a 19). Nelze tedy – na rozdíl od případu řešeného ve shora již zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 92/2005 - 45 – jednoznačně identifikovat konkrétní text šesté směrnice, který by byl předobrazem ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ve znění novely č. 322/2003 Sb.

Nejvyšší správní soud – ve shodě se shora zmíněnou judikaturou Ústavního soudu i ve shodě s vlastní judikaturou (viz zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS – podotýká, že ne každá interpretační nejasnost povede v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy, tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní; nestačí tedy, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná (jiné). Podmínka existence srovnatelně přesvědčivých výkladových alternativ je v případě výkladu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 10. 2003 do 30. 4. 2004 dána – stojí zde proti sobě dvě alternativy, z nichž jedna se opírala o výklad teleologický, a druhá, zcela protichůdná, o výklad gramatický, systematický a (v negativním slova smyslu – protože ve prospěch výkladové alternativy zastávané žalovaným nehovořil, ač tento tvrdil opak) i výklad historický. Obě alternativy jsou nepochybně srovnatelně přesvědčivé, neboť jsou opřeny o racionální argumentaci a obecně uznávané výkladové metody a žádná z nich

není zjevně přesvědčivější než alternativa opačná. Teleologický výklad nemůže mít automaticky přednost před jinými způsoby výkladu a zejména zásadně nemůže „dotvořit“ právní normu v daňovém právu v neprospěch daňového subjektu.

VI. h) Rovnost daňových subjektů a zákaz jejich diskriminace

Argument žalovaného o nerovném zacházení mezi různými skupinami plátců daně z přidané hodnoty je zcela lichý – každý plátců DPH, který provozoval obdobné činnosti jako žalobce, tedy činnosti osvobozené od DPH vzhledem k ustanovení § 25 zákona o DPH, se mohl v rozhodném období, tj. za účinnosti zákona o DPH ve znění novely č. 322/2003 Sb., chovat obdobně jako žalobce. Mohl tedy dovézt zboží z ciziny a použít je k dosažení příjmů nebo výnosů za svá uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od DPH a tím dosáhnout úplně stejného daňového benefitu jako stěžovatel, neboť aplikace rozhodných ustanovení zákona o DPH by i vůči takovému jinému plátců daně musela být shodná jako vůči žalobci. Že někteří jiní plátců daně nepostupovali jako stěžovatel, je věcí jejich svobodné vůle a vlastního uvážení, vycházejícího zřejmě v některých případech i z analýzy procesních rizik a administrativních nákladů spojených s vedením případných správních řízení a soudních sporů; tyto důvody Nejvyššímu správnímu soudu v principu nepřísluší hodnotit.

Argumentovat v neprospěch právní pozice stěžovatele nelze ani případným poukazem na ustanovení § 2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), podle něhož *všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti*. Uvedené ustanovení jednak míří na rovnost mezi daňovými subjekty v jejich procesních právech, a nikoli v právech hmotných, přičemž otázka, v jaké výši má určitý plátců DPH tuto daň platit, je ve své podstatě otázkou práva hmotného, jakkoli její posouzení souvisí s procesním režimem vyměřování této daně, a tedy i s režimem uplatňování odpočtu daně. I v rovině daňového práva hmotného však argumentace nerovností různých daňových subjektů při stanovování jejich daňových povinností není v daném případě na místě. Nejvyšší správní soud v první řadě poznamenává, že je málo právních odvětví, v nichž by platila nepřehlednější a méně logická pravidla a v nichž by bylo lze obtížněji hledat spravedlnost a řádné uplatnění ideje rovnosti než v právu daňovém. Více než ve většině jiných právních odvětví se zde prosazuje utilitární nazírání na právo, motivované především snahou získat daňové příjmy v potřebné výši, v kombinaci s vlivem zájmových skupin, prosazujících partikulární zájmy. Soudní moc není povolána k tomu, aby do uvedených procesů aktivně zasahovala a snažila se je „vylepšovat“, neboť by vybočovala ze své ústavní role. Pokud však příjemce daní, tedy stát, který je zároveň zákonodárcem, argumentuje ve svůj prospěch ideou spravedlnosti a rovnosti s odůvodněním, že určitý daňový subjekt má určitou daň platit, protože jiné daňové subjekty také platí daň, nelze tuto argumentaci přijmout v případě, že sám zákonodárcem začasté zcela arbitrárně určuje, že určité statky zdanění podléhají a určité nikoli. Zákaz neodůvodněné nerovného zacházení je v daňovém právu velmi důležitým korektivem, který může v určitém případě vést k ulehčení situace daňového subjektu, srovná-li se jeho postavení s jinými subjekty v postavení z relevantních hledisek srovnatelném, nemůže však – jakoby dodatečně, nad rámec zákona – založit daňovou povinnost legálně nezakotvenou, a to ani tehdy, jestliže tuto legálně nezakotvenou „povinnost“ část jiných daňových subjektů ve srovnatelné pozici z určitých

právně irrelevantních důvodů (např. ze strachu z kolaterálních dopadů či z nechuti vést dlouhé právní spory) plní.

VI. i) *Zákaz zneužití práva*

Konečně je podle Nejvyššího správního soudu 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 spjata 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 přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena 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 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shodě se svojí již ustálenou judikaturou 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 sblížení 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 zákona o DPH, jehož hlavním inspiračním zdrojem byla nepochybně šestá směrnice, 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 se 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, nepřímě 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 nárokové 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 (více) 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 zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.

V případě stěžovatele (podobně jako v případě projednávaném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 178/2005) podmínky pro odepření nároku na odpočet z důvodu zneužití práva jej nekrátit zjevně nebyly naplněny. Stěžovatel dovezl zejména automatické platební stroje a platební karty, tedy zjevně zboží, které potřeboval ke svému podnikání jako banka a které se proto logicky snažil nakoupit tak, aby je i se zohledněním daňových hledisek jako jednoho z faktorů, jež jsou relevantní pro úvahu o hospodárnosti transakce, pořídil co nejlevněji. Hlediska právní jistoty a legitimního očekávání velí připustit, aby plátce DPH 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,

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 dávalo plátcům DPH možnost volit mezi vícero se nabízejícími možnostmi, jak si opatřit potřebné statky, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, tj. opatřit uvedené zboží v cizině a dovést je do České republiky.

Žádné skutečnosti, jež byly zjištěny v daňovém řízení či v řízení před Městským soudem v Praze, neopravňují v případě stěžovatele 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 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) formulovaná generálním advokátem ve věci Halifax, jak je popsána výše, tedy nebyla naplněna, což samo o sobě již stačilo 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 byla (užití pravidel krácení resp. nekrácení odpočtu DPH v souladu s jejich gramatickým a systematickým výkladem bylo evidentně v rozporu se smyslem a účelem příslušného právního institutu), o zneužití práva se pro nenaplnění podmínky sub a) jednat nemohlo.

V případě žalobce evidentně a nepochybně nejde o podezření z podvodného jednání, jak bylo specifikováno např. v rozsudcích Evropského soudního dvora z 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-439/04), či z 12. 1. 2006, Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-355/03) a Bond House Systems Ltd. (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise. Vytěžení majetkového prospěchu (toliko ve formě snížení daňové povinnosti, nikoli ve formě inkasa od státu částek vůbec nezaplacených – toto nutno zvláště zdůraznit) proto soud v případě stěžovatele považuje za legitimní jednání žalobce za účelem uspořádání si svého podnikání tak, aby snížil svoji daňovou povinnost. Stěžovatel si tím, že uvedené dovozy realizoval, vybral z alternativ, které se nabízely, ten nejméně zdanitelný, a tedy ekonomicky nejvýhodnější způsob provozování svého podnikání, neboť součástí ekonomické úvahy osoby vyvíjející ekonomickou činnost je a zcela legitimně může být i volba takového uspořádání své činnosti, které bude celkově (tedy i se zohledněním daňových hledisek jako fakticky jedné z nákladových položek) ekonomicky nejvýhodnější.

Nejvyšší správní soud dodává, jak již uvedl sub VI. h), že pokud by tak v rozhodném období učinili i jiní plátců daně nacházející se v obdobném postavení jako žalobce, i oni by mohli takovýto majetkový prospěch vytěžit.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uzavřel, že 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. V době od 1. 10. 2003 do 30. 4. 2004 neměl při uplatnění odpočtu daně z přidané

hodnoty u zboží z dovozu plátce této daně povinnost krátit odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19a uvedeného zákona, 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.

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že důvody uvedené v kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nebyly prokázány, neboť městský soud v napadeném rozsudku postupoval plně v intencích závěrů rozšířeného senátu a proto mu nezbylo než podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítnout.

Protože stěžovatel neměl v tomto soudním řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobci v tomto řízení prokazatelné náklady nevznikly. Tomu odpovídá výrok o nákladech řízení, totiž, že žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 28. listopadu 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu