Spis 7 Afs 55/2006 byl spojen se spisem číslo 7 Afs 54/2006 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

7 Afs 54/2006 - 155

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Bohuslava Hnízdila, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Jaroslava Vlašína, JUDr. Karla Šimky a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce: **Komerční banka, a. s.,** IČ: 45317054, se sídlem Na Příkopě 969/33, 114 07 Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Václavem Jermanem, advokátem, adresa pro doručování: White & Case, advokátní kancelář, Na Příkopě 8, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2005, č. j. 10 Ca 244/2004 - 97 a č. j. 10 Ca 245/2004 - 79,

takto:

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2005, č. j. 10 Ca 244/2004 - 97 a č. j. 10 Ca 245/2004 - 79, **se zrušují** a věci **se vracejí** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Jádro sporu

[1] Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedených rozsudků Městského soudu v Praze, kterými byly zamítnuty jeho dvě žaloby. První žaloba směřuje proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“) ze dne 11. 10. 2004, č. j. FŘ-7996/13/04, jímž byl k odvolání stěžovatele změněn platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně první instance“) ze dne 15. 6. 2004, č. j. 150751/04/001515/7947, tak, že daňová povinnost

na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004 byla z částky 992 593 Kč změněna na částku 1 047 812 Kč. Druhá žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2004, č. j. FŘ-7992/13/04, jímž byl k odvolání stěžovatele změněn platební výměr správce daně první instance ze dne 4. 5. 2004, č. j. 120240/04/001515/7947, tak, že daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2004 byla z částky 513 971 Kč změněna na částku 1 848 669 Kč.

[2] Nejvyšší správní soud řízení o obou kasačních stížnostech usnesením ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 54/2006 - 140, spojil podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) ke společnému projednání, neboť projednávané věci spolu skutkově souvisely a v obou případech byly žaloby Městským soudem v Praze zamítnuty ze stejných důvodů.

[3] Své obsahově obdobné kasační stížnosti stěžovatel opřel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a). Jádro sporu spočívá v posouzení právní otázky, zda stěžovatel, který v rozhodném období uskutečňoval převážně finanční činnosti, tedy zdanitelná plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle tehdejšího § 25 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 28 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro zdaňovací období duben 2004 i únor 2004 (dále jen „zákon o DPH“), byl v těchto zdaňovacích obdobích povinen krátit svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu ke zboží z dovozu, které nakoupil a používal k této osvobozené činnosti, anebo zda nárok na odpočet krátit nemusel.

[4] Městský soud v Praze vyšel při řešení sporné právní otázky ze zásady, že zákon o DPH nutno vykládat v jeho celku a z hlediska jeho smyslu a účelu. V případě konfliktu mezi doslovným zněním zákona a jeho smyslem a účelem je nutno za určitých podmínek dát přednost výkladu podle smyslu zákona před výkladem jazykovým. Podle soudu z § 43 odst. 3 zákona o DPH nepochybně plyne, že na uplatnění nároku na odpočet daně u zboží z dovozu se vztahují všechna ustanovení § 19 až 22 zmíněného zákona, tedy včetně § 19a. Pro tento závěr hovoří podle soudu i smysl a účel rozhodné právní úpravy; nejde o nepřípustně extenzívní výklad právní normy.

[5] Posouzení právní otázky Městským soudem v Praze má stěžovatel za nesprávné.

II. Argumentace stěžovatele (žalobce)

[6] Stěžovatel míní, že nebyl povinen v popsané situaci krátit svůj nárok na odpočet. Má za to, že zboží z dovozu (tedy i zboží, které pro svoji podnikatelskou činnost dovezl - zejména automatické bankovní stroje a platební karty) podléhalo dani z přidané hodnoty v režimu daně na vstupu ve smyslu § 2 odst. 2 písm. d) zákona o DPH. Ve vztahu ke krácení odpočtu však zákon o DPH v rozhodném období důsledně rozlišoval mezi pojmem „plátcem přijatých zdanitelných plnění“ a pojmem „zboží z dovozu“. Podle § 43 odst. 3 zákona o DPH měl plátce nárok na odpočet daně u zboží z dovozu za podmínek stanovených v § 19 až 22, pokud nebylo v zákoně o DPH stanoveno jinak. Podle § 19 odst. 1 zákona o DPH měl plátce nárok na odpočet DPH na vstupu jak ve vztahu k plátcem přijatým zdanitelným plněním uskutečněným jiným plátcem, tak ve vztahu ke zboží z dovozu, použil-li oba typy statků zákonem předepsaným způsobem (především při podnikání). Omezující podmínky, na základě nichž vůbec nárok na odpočet daně

nevznikal nebo se způsobem zákonem stanoveným krátil, se ovšem podle § 19a zákona o DPH již vztahovaly toliko na některá přijatá zdanitelná plnění, avšak nikoli na zboží z dovozu. Ustanovení omezující nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění (§ 19a zákona o DPH) nebyla podle stěžovatele na zboží z dovozu aplikovatelná.

[7] Podle stěžovatele nelze existenci dalších omezujících podmínek pro nárok na odpočet daně u zboží z dovozu dovodit ani z dostupných výkladů, ani z důvodové zprávy k novele zákona o DPH, provedené zákonem č. 322/2003 Sb., jenž nabyl účinnosti 1. 10. 2003. Touto novelou byl do § 19 odst. 1 zákona o DPH doplněn odkaz na nárok na odpočet daně u zboží z dovozu. V důvodové zprávě k novele se k tomu praví: *„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.“*

[8] Stěžovatel míní, že pokud by měl zákonodárce v úmyslu podřadit nárok na odpočet daně na vstupu u zboží z dovozu podmínkám § 19a, provedl by podobnou úpravu textace i v § 19a zákona o DPH, jestliže ji provedl v § 19. Jelikož tak ovšem zákonodárce neučinil, ačkoli jinak úpravu nároku na odpočet daně u zboží z dovozu výslovně provedl v novém znění § 19 odst. 1 zákona o DPH, lze tím dovodit jeho záměr ponechat nárok na odpočet daně u zboží z dovozu mimo úpravu v § 19a zákona o DPH.

[9] Podle stěžovatele tak gramatický, historický i teleologický výklad příslušných ustanovení zákona o DPH vede k závěru, že nárok na odpočet u zboží z dovozu se řídí toliko § 19 odst. 1 zákona o DPH a že ustanovení § 19a zákona o DPH se na něj již nevztahují. Městský soud v Praze tedy, přiklonil-li se k názoru opačnému, nesprávně posoudil právní otázku.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že nesouhlasí se způsobem, jakým Městský soud v Praze aplikoval v obecné rovině nepochybně správné závěry Ústavního soudu o tom, že vázanost soudu zákonem neznamená bezpodmínečně nutnost doslovného výkladu aplikovaného ustanovení, nýbrž zároveň vázanost smyslem a účelem zákona. Stěžovatel poukazuje na to, že samotný Ústavní soud říká, že prvotně je nutno při výkladu zákona vycházet z jeho doslovného znění a že teprve tehdy, je-li nejasný nebo nesrozumitelný, lze použít jiné výkladové metody. Podle stěžovatele však nelze výkladem vycházejícím z účelu zákona ukládat povinnosti, které zákonodárce v textu právního předpisu nevyjádřil a které z textu nelze dovozovat. Vztahují-li se tedy ustanovení § 19a až 22 zákona o DPH, na rozdíl od § 19 téhož zákona, který hovoří i o zboží z dovozu, výslovně pouze na přijatá zdanitelná plnění, nelze podle těchto dalších ustanovení postupovat také u zboží z dovozu.

[11] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s argumentem Městského soudu v Praze, že při přijetí výkladu zastávaného stěžovatelem by určitá skupina plátců daně z přidané hodnoty mohla mít neodůvodněně nerovné, výhodnější postavení oproti ostatním plátcům. Nerovný režim u různých skupin plátců zákon o DPH běžně zakládá a vyplývá z podstaty činnosti různých skupin plátců, např. plnění poskytovaná bankami jsou osvobozena od DPH bez nároku na odpočet, tudíž každá banka ekonomicky nese daň z přidané hodnoty, kterou jsou povinni odvádět její dodavatelé, zatímco u plátců daně uplatňujících daň na výstupu je DPH ekonomicky nesena až konečnými spotřebiteli, a tudíž je pro tyto plátce neutrální daní. Podle stěžovatele navíc posouzení nároku na odpočet DPH u zboží z dovozu pouze

podle § 19 zákona o DPH, a tedy bez uplatnění § 19a téhož zákona, vůbec nevede k nerovnému postavení určité skupiny plátců, neboť všichni plátci, kteří uskutečňují dovoz zboží, jsou při tomto postupu posuzováni stejně.

[12] Podle stěžovatele není trefný ani argument Městského soudu v Praze, že jestliže § 43 odst. 3 zákona o DPH odkazuje na § 19 až 22 téhož zákona, je nutno aplikovat všechny paragrafy zahrnuté v tomto odkazu, tedy i § 19a. Podle stěžovatele ustanovení § 43 odst. 3 zákona o DPH obecně odkazuje na všechna ustanovení zákona o DPH upravující nárok na odpočet, tedy na celou hlavu VI zákona. Konkrétní postup při uplatnění nároku na odpočet se již ale musí posoudit podle znění jednotlivých ustanovení, na něž je odkazováno. Z nich se § 19 výslovně týká jak přijatých zdanitelných plnění, tak zboží z dovozu, zatímco § 19a již upravuje toliko postup týkající se zdanitelných plnění. Odkaz v § 43 odst. 3 zákona o DPH nezakládá podle stěžovatele povinnost obdobného užití všech ustanovení § 19 až 22 (tzn. také těch, která se výslovně týkají pouze zdanitelných plnění) rovněž na zboží z dovozu. Stěžovatel má za to, že novelizací provedenou zákonem č. 322/2003 Sb. zákonodárce vyjasnil, která z ustanovení § 19 až 22 se vztahují i na zboží z dovozu a která jen na přijatá zdanitelná plnění.

[13] Podle stěžovatele Městský soud v Praze sám sebe popírá, pokud říká, že bylo třeba novelou č. 322/2003 Sb. doplnit pojem „zboží z dovozu“ do § 19 zákona o DPH, avšak že zároveň považuje za nadbytečné obdobně doplnit § 19a až 22 téhož zákona. Z odkazu v § 43 odst. 3 zákona o DPH totiž plyne, že u zboží z dovozu se mají použít všechna ustanovení Hlavy VI zákona o DPH, tj. včetně jeho § 19 a 19a.

[14] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s argumentem Městského soudu v Praze, že stěžovatelem preferovaný výklad by vedl k diskriminaci domácího zboží oproti zboží z dovozu. Nerovnost tohoto typu je podle stěžovatele běžným znakem právní úpravy daně z přidané hodnoty (např. osvobození vývozu od této daně oproti zdanění dodání zboží v tuzemsku či obdobně rozdílný režim u služeb). Podle stěžovatele naopak, jak již zdůraznil, úprava v novém znění § 19 zákona o DPH vede k rovnosti podmínek nároku na odpočet u všech dovozců.

[15] Stěžovatel má za to, že nesprávný je i závěr Městského soudu v Praze o irelevanci stanoviska Ministerstva financí ze dne 12. 6. 2003 ke sporné právní otázce, jež vyznívá ve prospěch stěžovatele a v němž se říká, že pokud jsou splněny podmínky uvedené v § 19 zákona o DPH, *„měl by být nárok na odpočet přiznán v plné výši, protože plátce obecné podmínky uvedené v § 19 splnil a podle speciálního ustanovení § 19a nelze v uvedeném případě postupovat.“* Podle stěžovatele šlo o obecně známé stanovisko Ministerstva financí a stěžovatel je použil v souladu s principem legitimního očekávání při analýze vztahu ustanovení § 19 a § 19a zákona o DPH k dokumentaci výkladu zákona zastávaného v rozhodném období zmíněným ministerstvem. Tento výklad je podle stěžovatele nutno použít i v analogickém případě týkajícím se zboží z dovozu.

[16] Stěžovatel dále poukázal na to, že při výkladu rozhodných ustanovení zákona o DPH se řídil jejich doslovným zněním, a nikoli podle jeho názoru nepřípustně extenzívním výkladem zastávaných správci daně. Poukázal v této souvislosti na judikaturu Ústavního soudu (zejména nález sp. zn. II. ÚS 669/02 ze dne 4. 4. 2005, publikovaný pod

č. 11 na str. 97 ve svazku č. 32 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, a usnesení sp. zn. III. ÚS 667/02 ze dne 11. 3. 2001, publikované na http://nalus.usoud.cz), podle níž při ukládání a vymáhání daní, tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a proto v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji.

III. Argumentace žalovaného

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal v první řadě na to, že stěžovatel rozhodnou právní otázku posuzuje čistě na základě gramatického výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH.

[18] Podle stěžovatele je v dané věci rozhodující především znění § 43 odst. 3 zákona o DPH, v němž je jednoznačně uvedeno, že nárok na odpočet u zboží z dovozu má plátce za podmínek stanovených v § 19 až 22 zákona o DPH. Z toho podle žalovaného plyne pro plátce, kteří splní podmínky pro nárok na odpočet daně podle § 19 zmíněného zákona, povinnost postupovat při určení výše odpočtu podle jeho § 19a.

[19] Uvedený právní názor zaujalo podle žalovaného i Ministerstvo financí v rozhodnutí ze dne 30. 6. 2005 ve věci žádosti stěžovatele o přezkoumání rozhodnutí napadeného žalobou u Městského soudu v Praze. Podle žalovaného se tedy názor ministerstva nezměnil od stanoviska ze dne 12. 6. 2003, kdy však byl posuzován nárok na odpočet ohledně jiného druhu zboží nežli u stěžovatele.

[20] Žalovaný měl - na rozdíl od názoru stěžovatele - za to, že již ze samotné důvodové zprávy k návrhu zákona, vyhlášeného posléze pod č. 322/2003 Sb., plyne, že omezující podmínky pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty se mají vztahovat i na zboží z dovozu. Podle žalovaného pro tento závěr svědčí zejména obecná část důvodové zprávy, jež hovoří o slučitelnosti české úpravy daně z přidané hodnoty s právem Evropské unie. Z principu právní úpravy této daně v právu Evropské unie vyplývá, že v případě zboží a služeb, které osoba podléhající dani hodlá použít při plnění, u nichž je daň odpočitatelná, i při plnění, u nichž není (tj. u osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně), je odpočitatelný jen ten podíl daně, který připadá na hodnotu plnění, u nichž je daň odpočitatelná. Uvedený princip není podle žalovaného žádným specifikem české úpravy daně z přidané hodnoty, nýbrž obecným principem této daně. Proto je nutno při výkladu příslušných ustanovení dát přednost výkladu v souladu se smyslem zákona před výkladem jazykovým; i stěžovatel ostatně podle žalovaného souhlasí s Městským soudem v Praze v tom, že není možno aplikovat doslovný výklad v rozporu s úmyslem zákonodárce.

[21] Žalovaný dále uvádí, že nárok na odpočet u zboží z dovozu se řídí § 43 odst. 3 zákona o DPH, přičemž dovoz zboží je upraven samostatně v části IV. zákona o DPH, jejíž součástí je i zmíněný § 43. Žalovaný má za to, že ustanovení § 43 odst. 3 zákona o DPH je ustanovením speciálním oproti obecným ustanovením § 1, 2, 19, 19a a 20 zákona o DPH. Jestliže speciální ustanovení § 43 odst. 3 zákona o DPH odkazuje na § 19 až 22 téhož zákona, nutně musí být zahrnut i § 19a. Podle žalovaného je tedy nutno postupovat i podle § 19a, bez ohledu na to, zda jeho text dovoz zboží zmiňuje, či nikoli.

[22] Žalovaný uzavírá, že stěžovatel, který použil zboží z dovozu jak pro plnění od daně z přidané hodnoty osvobozená (ta u stěžovatele významně převažovala), tak pro plnění této dani podléhající, nemohl uplatnit vzhledem k výslednému koeficientu s ohledem na § 19a odst. 3 a § 20 zákona o DPH nárok na odpočet.

IV. Dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (věc sp. zn. 2 Afs 178/2005)

[23] V právně shodné a skutkově podobné věci, jako je věc stěžovatele, Nejvyšší správní soud již zaujal právní názor, a to v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz. 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 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.*

V. Stanovisko sedmého senátu Nejvyššího správního soudu (věc 7 Afs 54/2006)

[24] Sedmý senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k právnímu názoru v podstatných rysech shodnému s názorem Městského soudu v Praze stručně popsanému sub I. a zmíněnému též v rámci reprodukce stanoviska stěžovatele sub II. resp. stanoviska žalovaného sub III.

[25] Sedmý senát Nejvyššího správního soudu míní, že uplatněný nárok na odpočet daně u zboží z dovozu je třeba podrobit stejným zákonným podmínkám, jako by se jednalo o nárok na odpočet daně mající svůj původ v přijatém zdanitelném plnění z tuzemska. Na tom podle sedmého senátu nic nemění ani legislativně technická novelizace ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 10. 2003.

[26] Podle sedmého senátu smyslem a účelem zákona o dani z přidané hodnoty je podrobit dani z přidané hodnoty zejména zdanitelná plnění v tuzemsku a zboží z dovozu (§ 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Při tom není jeho smyslem preferovat jeden předmět daně před druhým. Právní úprava režimu zdanění těchto jednotlivých „statků“ je pro své specifické odlišnosti systematicky upravena v jednotlivých, relativně samostatných částech zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž tyto jsou provázány jednotlivými instituty. Jmenovitě úprava zdanitelných plnění je vymezena v části druhé tohoto zákona a právní režim zboží z dovozu je upraven v jeho části čtvrté.

[27] V části čtvrté zákona o dani z přidané hodnoty týkající se zboží z dovozu nebyl od 1. 4. 2000 samostatně upraven nárok na odpočet daně, jakož i pravidla pro jeho úpravu (krácení). Je tomu tak v důsledku novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 17/2000 Sb. Tento zákon nahradil relativně samostatnou právní úpravu odpočtu daně u zboží z dovozu, obsaženou do 31. 3. 2000 v ustanovení § 43 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty („*Nárok na odpočet daně při dovozu zboží má plátce, pokud dovážené zboží použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak.“)* odkazem s tím, že plátce má nárok na odpočet daně za podmínek stanovených v § 19 až 22, pokud

tento zákon nestanoví jinak. Právní konstrukce povinnosti krácení nároku na odpočet daně pak od té doby nebyla vázána na okolnost, zda nárok na odpočet daně vznikl z titulu přijatého zdanitelného plnění nebo zboží z dovozu, ale toliko na okolnost, zda plátce daně uskutečňoval zdanitelná plnění osvobozená od daně. S účinností ode dne 1. 4. 2000 tak zákon o dani z přidané hodnoty obsahoval toliko jedinou právní úpravu vzniku nároku na odpočet daně a způsobu jeho krácení, která byla obsažena v ustanoveních § 19 až § 22 tohoto zákona. Nebylo při tom rozhodné, zda nárok na odpočet daně, okolnost tento nárok vylučující nebo povinnost nárok krátit vznikala z titulu přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku nebo z titulu dovozu zboží. Účelem zákonného odkazu obsaženého v ustanovení § 43 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty bylo podle mínění sedmého senátu aplikovat totožné podmínky u nároku na odpočet daně u zboží z dovozu, jaké byly jinak, v samostatné části zákona týkající se přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku, kladeny na přijatá zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku. Tento záměr v podstatě uvedl v důvodové zprávě k zákonu č. 17/2000 Sb. i sám zákonodárce, když konstatoval, že přistoupil ke změně právní úpravy toliko z legislativně technického hlediska a za účelem stanovení základních podmínek pro odpočet daně při dovozu zboží, ve vazbě na ustanovení § 19 až § 22 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud pak jde o omezení působnosti tohoto odkazu dikcí *„pokud tento zákon nestanoví jinak“*, je toto omezení třeba vztáhnout na specifika dovozu zboží, např. na ustanovení § 43 odst. 4, 5 ve vazbě na ustanovení § 19 odst. 2, 3, a nikoli na základní podmínky pro uplatňování nároku na odpočet daně.

[28] Na uvedeném závěru podle sedmého senátu nic nemění ani zákonem č. 322/2003 Sb. provedená novelizace ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy do jeho dikce byla importována slova *„nebo zboží z dovozu“*. V důvodové zprávě k tomuto zákonu se zákonodárce vyjádřil tak, 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 vrácení daně. K bodu č. 50 pak výslovně uvedl, že 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. Podle sedmého senátu je tak mimo jakoukoliv pochybnost dovozovat, že by zákonodárce touto novelizací mínil dosáhnout stavu, aby se na posuzování podmínek pro vznik nároku na odpočet daně u zboží z dovozu, resp. podmínek tento nárok vylučující, jakož i podmínek zakládajících povinnost krátit uplatněný nárok, vztahovaly rozdílné podmínky než ty, které upravují nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku.

[29] Sedmý senát je tedy toho názoru, že jak z hlediska historického, tak i jazykového výkladu je na místě aplikovat ustanovení § 19a zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud jde o výklad teleologický, je sedmý senát zajedno s názorem senátu druhého, tedy že i na zboží z dovozu je třeba užít ustanovení § 19 až § 22 zákona o dani z přidané hodnoty stejně, jako by bylo užito na zboží z tuzemska.

[30] Podle sedmého senátu není tedy na místě aplikovat, jak ve svém rozsudku dovodil druhý senát, závěr Ústavního soudu z nálezu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, zveřejněného pod č. 14 na str. 103 svazku č. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, tj. na základě principu legality zdanění a právního státu vyložit příslušné ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty k tíži státu.

[31] V dané věci nelze podle sedmého senátu pominout ani stanovisko pléna Ústavního soudu, obsažené v nálezu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, zveřejněném pod č. 13 na str. 87 svazku č. 7 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, a dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaný pod č. 1/2006 Sb. NSS.

[32] Ústavní soud ve zmíněném nálezu judikoval, že *„soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jenž mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci“*. S ohledem na tento závěr Ústavního soudu je v dané věci na místě odmítnout případný jazykový výklad svědčící tomu, že stěžovatelka měla nárok na odpočet daně u zboží z dovozu v plné výši, ačkoli tento použila pro plnění osvobozená (nezatížená dále daní z přidané hodnoty), zvláště když zákon o dani z přidané hodnoty neobsahoval dikci, že nebyla povinna krátit uplatněný nárok na odpočet daně. Takovým jazykovým výkladem by totiž došlo k zásahu do účelu zákona o dani z přidané hodnoty, tj. na základě principu neutrality umožnit nárok na odpočet daně pouze u takového předmětu daně, který dále kumuluje přidanou hodnotu u následných vlastních plnění, resp. vytváří následně vyšší přidanou hodnotu, a naopak ji neposkytnout, pokud není kumulována. Zvolený výklad by *de facto* umožňoval, aby v tuzemsku vedle sebe existovala skupina zboží (např. zmíněné platební karty, bankomaty), která by v případě jejich pořízení v tuzemsku zahrnovala i daň z přidané hodnoty (včetně zkrácené) a v případě jejich pořízení z dovozu nikoliv. Byly by tak zásadně narušeny hospodářské vztahy, konkurence i princip rovnosti v právech (čl. 1 Listiny základních práv a svobod) plátců daně poskytujících v zásadě tatáž osvobozená plnění, avšak za nerovných vstupních podmínek. Byli by tak zvýhodněni plátci daně, kteří předmětné zboží (např. platební karty, bankomaty, počítačové komponenty) pořídili v zahraničí (zboží z dovozu), před plátci, kteří ho pořídili v tuzemsku.

[33] V rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, se pak Nejvyšší správní soud vyslovil mimo jiné tak, 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 takovéhoto 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.* Pokud by tedy Nejvyšší správní soud měl vyjít i z konformního výkladu Šesté 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 (č. 77/388/EHS) [dále jen „šestá směrnice“] jako výkladové pomůcky, je sedmý senát toho názoru, že nelze dospět k jinému závěru, než že stěžovatelce u předmětného zboží z dovozu (platební karty, bankomaty) nevznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, resp. že jej tato byla povinna krátit, v případě dovozu reklamních předmětů [§ 8 písm. c) zákona o DPH], jejichž dodání není jinak zdanitelným plněním, počítačových komponentů

a zabezpečovacího systému (zbožím využívaným jak pro zdanitelná tak i osvobozená plnění). Je tomu tak proto, že šestá směrnice poměrně jednoznačně v případě nároku na odpočet daně vychází z principu neutrality (rovnoměrnosti), tj. že daň z přidané hodnoty (odpočitatelná daň) je přiznávána těm plněním, jež obsahují odpočitatelnou daň, tj. takovou, která je dále kumulována zdanitelnými plněními (čl. 17 odst. 1 šesté směrnice - nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně). Podle odstavce pátého uvedeného článku je zřejmé, že v případě zboží a služeb, které plátce hodlá použít jak pro plnění, u kterých je daň odpočitatelná, tak i pro plnění, kde odpočitatelná není, platí, že odpočitatelný je pouze podíl z daně z přidané hodnoty připadající na budoucí plnění, která zahrnují odpočitatelnou daň. Z citovaných dikcí šesté směrnice tak podle sedmého senátu jednoznačně plyne, že odpočitatelná je pouze daň u zboží a služeb, která dále u následných uskutečněných plnění obsahují odpočitatelnou daň. Naopak není odpočitatelná u zboží a služeb, které dále u následných uskutečněných plnění odčitatelnou daň neobsahují (např. čl. 13 šesté směrnice). Z ustanovení čl. 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice vyplývá, že plnění podle čl. 13 odst. 2 písm. d) této směrnice neobsahuje odpočitatelnou daň. Uskutečněním zdanitelného plnění se pak rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Daňovou povinností se potom rozumí povinnost odvést daň, kterou mohou finanční orgány vyžadovat. Jinými slovy vyjádřeno, u plnění dle čl. 13 šesté směrnice nejsou finanční orgány oprávněny požadovat odvedení daně, nejsou-li naplněny právní podmínky vzniku daňové povinnosti (odčitatelné daně); nejedná se tak o „uskutečněné zdanitelné plnění“ ale o „plnění osvobozené od daně“ (čl. 13 šesté směrnice).

[34] Sedmý senát dále poukázal na to, že otázkou uplatnění odčitatelné daně (nároku na odpočet daně) u plnění podle čl. 13 (čl. 17 odst. 2, 3, 5 šesté směrnice) se již zabýval Evropský soudní dvůr např. ve věcech sp. zn. C-98/98 Midland Bank, C-408/98 Abbey National, C-4/94 BLR, C-710/94 INZO, C-396/98 Schlosstrasse, C-204/03 Komise vs Španělsko.

[35] V rozsudku zn. C-98/98 Midland Bank se vyslovil tak, že ve shodě se zněním čl. 77 odst. 5 a ve světle odst. 2 uvedeného článku šesté směrnice lze nárok na odpočet daně v principu uplatnit pouze v případě, že pořízené zboží a služby mají přímou a bezprostřední vazbu se zdanitelným plněním na výstupu s nárokem na odpočet daně, kdy konečný cíl osoby povinné k dani je v tomto ohledu irelevantní (C-4/94 BLR). Soud dále uvedl, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje jak plnění s nárokem na odpočet, tak i plnění bez nároku na odpočet daně, může nicméně odečíst daň z přidané hodnoty z pořízeného zboží nebo služeb za předpokladu, že takové zboží nebo služby mají přímou a bezprostřední vazbu s plněním na výstupu, s ohledem na které je daň odpočitatelná, bez toho, aby bylo nutné činit rozdíl, zda se aplikuje čl. 17 odst. 2, 3 a 5 šesté směrnice. Existuje-li důsledkový vztah mezi vstupním a výstupním plněním, pro nárok na odpočet musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi těmito plněními. Soud zopakoval dříve jím uvedený názor (C-4/94 BLR), že o přímou a bezprostřední vazbu mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu se jedná v případě, že náklady na vstupu tvoří součást nákladových prvků plnění na výstupu. Takové služby proto mají přímou a bezprostřední vazbu s celkovou podnikatelskou činností osoby povinné k dani, takže právo na odpočet daně na vstupu spadá pod ustanovení čl. 17 odst. 5 šesté směrnice a daň z přidané hodnoty je v souladu s tímto ustanovením odpočitatelná pouze částečně.

[36] Ve věci zn. C-408/98 Abbey National Evropský soudní dvůr konstatoval, že nárok na odpočet daně lze v principu uplatnit pouze v případě, že pořízené zboží a služby mají přímou a bezprostřední vazbu se zdanitelným plněním na výstupu. Podle čl. 17 odst. 2 totiž může osoba povinná k dani uplatnit odpočet pouze u zboží a služeb použitých pro účely vlastních zdanitelných plnění. Jakákoliv jiná interpretace čl. 17 by byla v rozporu s principem, že systém daně z přidané hodnoty musí být naprosto neutrální s ohledem na daňovou zátěž z veškerých ekonomických činností podniku, za předpokladu, že tyto činnosti jsou samy předmětem daně z přidané hodnoty.

[37] Při předběžném posouzení věci však sedmý senát zjistil, že výše popsaný právní názor, o který hodlal své rozhodnutí opřít, je v rozporu se shora sub IV. stručně popsaným právním názorem vysloveným druhým senátem Nejvyššího správního soudu v jeho rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz. Proto sedmý senát podle § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

VI. Posouzení sporné právní otázky rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu

[38] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatuje, že právní názor, který zastává předkládající sedmý senát, je v rozporu s právním názorem dříve zaujatým druhým senátem Nejvyššího správního soudu. Spornou právní otázkou je, zda plátce daně z přidané hodnoty, který v období od 1. 10. 2003 do 30. 4. 2004, tedy za účinnosti zákona o DPH ve znění jeho novely provedené zákonem č. 322/2003 Sb., uskutečňoval převážně finanční činnosti, tedy zdanitelná plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle tehdejšího § 25 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 28 zákona o DPH, byl v tomto zdaňovacím období povinen krátit svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu ke zboží z dovozu, které nakoupil a používal k této osvobozené činnosti, anebo zda nárok na odpočet krátit nemusel.

[39] 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, www.nssoud.cz, ztotožnil se s právními argumenty tam uvedenými a nad jejich rámec doplňuje další důvody, pro které se přiklonil k výkladu zastávanému druhým senátem.

VI. a) Systematika zákona o DPH

[40] 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

[41] 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*.

[42] 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*.

[43] 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.

[44] 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.

[45] 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“.

[46] 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

[47] 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.; 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

[48] 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.

[49] 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.

[50] Nejvyšší správní soud tedy při posuzování rozhodné právní otázky byl nucen 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 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

[51] 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.

[52] 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 je zcela relevantní poukaz 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).*

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

[53] 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).

[54] 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 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 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; 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.

[55] 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.

VI. g) Řešení konfliktu výkladových metod

[56] 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.

[57] 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) 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.

[58] 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.

[59] 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 dotyčné 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.

[60] 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 víceznačnostem, 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).

[61] 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.

[62] 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 vážící se k plněním 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 takovéhoto 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 variantou 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 intenzívní.

[63] 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 sbližování 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.

[64] 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 teologický, 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

[65] Argument žalovaného o nerovném zacházení mezi různými skupinami plátců daně z přidané hodnoty je zcela lichý – každý plátce 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 plátci daně musela být shodná jako vůči žalobci. Že někteří jiní plátci 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.

[66] 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 plátce 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 daně, nelze tuto argumentaci přijmout v případě, že sám zákonodárce začasté zcela arbitrárně určuje, že určité statky zdanění podléhají a určité nikoli. Zákaz neodůvodněně 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 irelevantních důvodů (např. ze strachu z kolaterálních dopadů či z nechuti vést dlouhé právní spory) plní.

VI. i) Zákaz zneužití práva

[67] Konečně je podle Nejvyššího správního soudu nutno zodpovědět otázku, zda tím, že stěžovatel odmítá krátit odpočet DPH, nezneužívá svého práva.

[68] 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.

[69] 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 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 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.

[70] 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, 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.

[71] 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.

[72] 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.

[73] 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 plátci 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 dovézt je do České republiky.

[74] 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.

[75] 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 & Excese. 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.

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

VII. Závěr

[77] Lze tedy shrnout, 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.

[78] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. Podle § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu, *spočívá-li sporná právní otázka v právním názoru toliko na některou otázku výkladu nebo použití hmotného nebo procesního práva, o níž lze rozhodnout samostatně, rozhodne rozšířený senát jen o této otázce a věc vrátí senátu k dalšímu projednání a rozhodnutí, pokud není z důvodů hospodárnosti řízení nebo z jiných důležitých důvodů vhodné, aby celou věc projednal a rozhodl sám*. Vzhledem k tomu, že jádrem sporu v řízení o kasační stížnosti je výlučně posouzení právní otázky, kterou se zabýval rozšířený senát, a že žádné další otázky není třeba v tomto řízení řešit, rozhodl rozšířený senát z důvodu hospodárnosti řízení ve věci sám.

[79] Městský soud v Praze neposoudil správně rozhodnou právní otázku, a kasační stížnost stěžovatele je proto s ohledem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu proto oba rozsudky Městského soudu v Praze zrušil a věci vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.).

[80] Městský soud v Praze je vázán právním názorem vysloveným rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve zrušovacím rozhodnutí.

[81] Městský soud v Praze v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. října 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu