



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **eBanka, a. s.**, se sídlem Na Příkopě 19, Praha 1, zast. JUDr. Františkem Hrudkou, advokátem se sídlem v Praze, Vodičkova 30, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 1. 2007, č. j. 5 Ca 216/2004 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v částce 5712 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Františka Hrudky, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný (dále také „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 10. 2004, č. j. FŘ-6935/13/04. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004 v částce nadměrného odpočtu ve výši 236 903 Kč v souladu s daňovým přiznáním, které žalobce za toto zdaňovací období podal. Proti tomuto tzv. konkludentnímu vyměření daňové povinnosti podal žalobce odvolání, v němž se domáhal jeho zrušení a vyměření nadměrného odpočtu ve výši 5 959 919 Kč. Žalobce se domáhal uznání nároku na odpočet daně z veškerého zboží z dovozu v plné (tedy nezkrácené) výši. Argumentoval tím, že s účinností od 1. 10. 2003 byla zákonem č. 322/2003 Sb. do ustanovení § 19 odst. 1 tehdy účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), za slova „uskutečněná jiným plátcem“ vložena slova „nebo zboží z dovozu“. V důsledku tohoto doplnění § 19 odst. 1 zákona o DPH a skutečnosti, že dovoz zboží není zdanitelným plněním, žalobce dovedl, že se na něj nevztahuje povinnost krácení nároku na odpočet daně podle § 19a odst. 3 zákona o DPH a že má ve zdaňovacím období duben 2004

nárok na odpočet daně z dovezeného zboží v plné výši. Zrušující rozsudek Městského soudu v Praze pak vycházel ze závěrů, které učinil Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005, v níž byla řešena shodná právní otázka.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Městským soudem v Praze.

Stěžovatelem namítané nesprávné právní posouzení věci mělo spočívat v tom, že Městský soud v Praze, vycházející z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, chybně dovodil, že po novelizaci ustanovení § 19a zákona o DPH provedené zákonem č. 322/2003 Sb., se nevztahuje povinnost krátit odpočet daně dle tohoto ustanovení i na zboží z dovozu.

Stěžovatel má za to, že došlo k zásadnímu a neodůvodněnému opominutí podstatných aspektů fungování daně z přidané hodnoty. Základní strukturální princip této daně spočívá v tom, že (při určitém ilustrativním zjednodušení) nárok na odpočet u přijatých plnění lze přiznat pouze k takovým plněním, která se použijí pro účely uskutečnění zdanitelných plnění. Obecně totiž platí, že proti odpočtu daně na vstupu existuje daň na výstupu. V případech, kdy není uplatňována daň na výstupu, tj. u plnění, která zákon od daně osvobozuje, jako v případě žalobce, není ani nárok na odpočet nebo je jen v poměrné části. Uvedený základ fungování DPH je napadeným rozsudkem a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005 popřen, neboť umožňuje nárok na odpočet tam, kde není žádná daň na výstupu.

V tom, že žalobce na základě napadeného rozhodnutí získal výhodu v přiznání odpočtu bez uplatnění daně na výstupu, přestože přijaté plnění (zboží z dovozu) použil k uskutečněním plněním, osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, spatřuje stěžovatel nerovné postavení ostatních plátců. Opomenutím pravidel fungování daně z přidané hodnoty byla opomenuta i skutečnost, že to, co je nazýváno odejmutím majetku soukromé osobě, je na druhé straně vyváжено neuplatněním daně na výstupu. Proto nelze souhlasit s názorem Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 178/2005, že neuznáním nároku na odpočet poskytuje žalobce státu část svého majetku, aniž by za to od státu obdržel protiplnění. Z toho pak je dále dovozováno, že v takto nevyrovnaném vztahu mezi státem a soukromou osobou je nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku. Vyslovená teze o chybějícím protiplnění ze strany státu je dle stěžovatele zcela klamná a zavádějící a vedoucí až k závěru o nutnosti nepřiměřené a neodůvodněné ochrany soukromé osoby. Poskytovaným protiplněním státu, které žalobci přísluší, je skutečnost, že stát od něho nežadá daň na výstupu. Adekvátním efektem osvobození od daně na výstupu je nemožnost uplatnit nárok na odpočet daně. Je evidentní, že pokud by žalobcem uskutečňovaná plnění nebyla od daně osvobozená, ale musel by z nich žalobce odvádět daň, a to se základní sazbou daně ve výši 22 %, jednalo by se vzhledem k objemu jím poskytovaných služeb o poměrně vysoké částky s podstatným vlivem na výši realizovaného zisku. Stěžovatel má za to, že realizace postupu podle rozhodnutí Městského soudu v Praze (a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 178/2005) není bez vlivu i na žalobcovy klienty, kteří jsou rovněž daňovými poplatníky. Na svých klientech žalobce nemalou měrou profituje rozdílem mezi sazbami úroků, které jim poskytuje z jejich vkladů, a sazbami a poplatky, které jim účtuje za poskytnuté služby, a k tomu se jich nepříznivě dotkne ještě nepřímou nárokováním odpočtu daně ze státního rozpočtu.

V rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 178/2005 je hodnocena rovněž povaha změny, kterou do § 19 zákona o DPH přinesl zákon č. 322/2003 Sb., jako neorganický zásah do vcelku jednoznačně formulovaných a výkladově bezproblémových pravidel uplatňování nároku na odpočet daně u zboží z dovozu, jak byla upravena do účinnosti uvedené novely. Stěžovatel k tomu podotýká, že plátcí DPH i správci daně museli podle zákona o DPH, obsahujícího „formulační zatemnění“ novelizovaného § 19 odst. 1 tohoto zákona v dané době postupovat, neboť jde o jediný právní předpis z oblasti hmotného práva na úseku daně z přidané hodnoty. Nezbytnost praktické realizace, byť podle nepřesně znějícího právního předpisu, s sebou přinesla plnění povinností plátců, zejména při vyplňování a podávání daňových přiznání, v nichž bylo postupováno při nárokování odpočtu daně u zboží z dovozu stejným způsobem jako před novelou, tj. při dodržování pravidel stanovených pro uplatňování odpočtu daně jen v § 19a zákona o DPH.

Upřednostněním výkladu předmětné problematiky ve prospěch soukromé osoby, resp. určitého okruhu soukromých osob, dochází k vytváření nerovných podmínek pro plátce DPH a porušení jedné ze základních zásad daňového řízení, vyjádřené v § 2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle názoru stěžovatele jsou znevýhodňováni nejen ti plátcí, kteří na rozdíl od žalobce nepoužívali při svém podnikání zboží z dovozu, ale „pouze“ zboží z tuzemska, u něhož neměli nárok na odpočet, ale do nerovného postavení jsou uvrženi i ti plátcí, kteří u zboží z dovozu podmínky § 19a zákona o DPH respektovali. Je třeba podotknout, že takových plátců – dovozců – byla většina a tato většina zůstala zkrácena na svém právu nově založeném rozhodnutím správních soudů.

Pokud tedy lze ve vztahu žalobce – stát hovořit o nerovném postavení, vyplývá z výše uvedeného, že je do něho uvržen stát, ačkoli jinak jde o vztah vyvážený. Nelze nevidět, že přiznáním nároku na odpočet daně, bez povinnosti odvádět daň na výstupu, získává žalobce majetkový prospěch. Prospěch žalobce je v podstatě dvojího druhu, a to: uplatnění osvobození, při kterém nemusí odvádět daň na výstupu, a ještě získání odpočtu daně. Vytěžením majetkového prospěchu žalobce pak dle stěžovatele došlo k jasnému zneužití práva, neboť byl žalobce při porušení principů fungování DPH zvýhodněn a ještě byly porušeny rovné podmínky této daně. I když nelze rozporovat skutečnost, že by žalobce realizoval dovoz zboží pouze za účelem pouhého získání nároku na odpočet, který by byl hlavním účelem předmětné transakce, má stěžovatel za to, že ze strany žalobce dochází ke zneužití předpisů spočívající v nárokování práva na odpočet v nezkrácené výši. K odpočtu daně nárokováného žalobcem je pak třeba uvést, že i dle rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-255/02 (mj. Halifax plc) dospěl Evropský soudní dvůr k tomu, že Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „Šestá směrnice“) musí být vykládána ve smyslu, že brání nároku na odpočet daně, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Vznik přesně takové situace stěžovatel popsál výše.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu zveřejněného ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 178/2005 je nutné i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem bylo právo tehdy účinné, vykládat toto právo konformně s právem Evropských společenství. Je proto třeba vzít v úvahu i ustanovení Šesté směrnice. Z čl. 13 a 17 této směrnice vyplývá, že finanční činnosti uskutečňované žalobcem jsou plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet a že u zboží a služeb, které osoba podléhající dani hodlá použít jak pro plnění, u nichž je daň odčitatelná, tak pro plnění, u nichž daň odčitatelná není, je odčitatelný jen podíl daně vážící se k prvně uvedeným plněním. Z toho vyplývá, že ani Šestá směrnice nerozlišuje mezi přijatými zdanitelnými plněními a zbožím z dovozu, ale uvažuje o přijatém zboží a službách, kterým

přisuzuje nárok na odpočet v souladu s jejich využitím. Napadený rozsudek tak je v rozporu s principem jednotného základu daně z přidané hodnoty v rámci členských států Evropské unie.

S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil předmětný rozsudek Městského soudu v Praze a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

II.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že dovezl prostřednictvím nepřímých zástupců zboží v celkové hodnotě 26 012 512 Kč, přičemž dovezené zboží je používáno k podnikání. Ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH vznikl u předmětného zboží nárok na odpočet, přičemž žalobce nebyl dle § 19a odst. 3 zákona o DPH povinen krátit svůj nárok na odpočet, a to z důvodu, 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 zákona o DPH na zboží z dovozu vztahovat.

Žalobce také uvádí, že dle ustálené soudní judikatury má adresát právní normy v souladu s principem právní jistoty právo očekávat, že řešení, která zákonodárce zvolí, jsou racionální a směřují k funkčnímu uspořádání společenských vztahů. Jestliže zákonodárce zvolí řešení jiné, musí je tím spíše přesně a srozumitelně vyjádřit v právních předpisech. Veřejnoprávní normy tak soudy nesmí vykládat způsobem extenzivním v neprospěch soukromého adresáta. Pokud by skutečně bylo úmyslem zákonodárce, že na zboží z dovozu se má vztahovat i ustanovení § 19a zákona o DPH, pak zákonodárci nic nebrání v tom, aby takovou úpravu přijal. I z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona jsou orgány veřejné moci v případě pochybností povinny postupovat mírněji, a tedy nikoliv v neprospěch plátce. Žalobce se dovolává principů právní jistoty, principu racionálního zákonodárce, principu, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona, principu legality, právního státu a konečně principu, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.

Žalobce uvádí, že mu nelze klást za vinu, že jeho postup vycházel z nepochybného gramatického výkladu zákona o DPH. V právním státě je nepřijatelné tvrzení, že v případě formulačního zatemnění zákona musí plátce postupovat tak, aby se správci daně postupovalo co nejlehčeji. Ostatně neobstojí ani tvrzení stěžovatele, že i přes novelizaci § 19 odst. 1 zákona o DPH má být tento zákon vykládán stejně jako před ní.

Žalobce nesouhlasí ani s tím, že došlo k porušení jedné ze základních zásad daňového řízení, tedy že došlo k zneužití práva. Postupem v souladu s textem zákona nemůže plátce daně žádným způsobem porušit rovnost procesních práv a povinností v daňovém řízení. Žalobce ani nezneužil svého práva, neboť nerealizoval dovoz zboží zcela sloužícího k jejímu podnikání za účelem pouhého získání nároku na odpočet. I další stížnostní námitky mají spíše povahu doporučení zákonodárci než povahu právních argumentů.

Žalobce se neztotožňuje ani s tvrzením stěžovatele, že napadený rozsudek je v rozporu s principem jednotného základu DPH v rámci členských států EU. Žalobce uvádí, že směrnice je závazná pro stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků je na státu. Ke skutečnosti, že Šestá směrnice nerozlišuje mezi přijatými zdanitelnými plněními a zbožím z dovozu, lze proto konstatovat, že adresáty směrnic jsou členské státy a nikoliv plátců daně, kteří jsou povinni postupovat podle zákona, který má směrnici implementovat. Evropský soudní dvůr sice judikoval, že za určitých podmínek může směrnice působit i přímo na jednotlivce, ovšem přímý účinek nemůže nastat tam, kde by členský stát EU

ukládal jednotlivci dodatečné povinnosti, které mu jinak nejsou uloženy zákonem, jenž má danou směrnici implementovat.

Žalobce se dále zabývá otázkou, zda může Šestá směrnice působit nepřímo tak, že bude vodítkem pro výklad předpisu, který ji má implementovat. V daném případě je ovšem třeba především vyjít z právní jistoty a výklad zákona směrnicí přizpůsobit nelze. Krom toho přímý ani nepřímý účinek směrnice nemůže nastat, neboť se jedná o věc týkající se zákona o DPH před vstupem ČR do EU. Možnost zohlednění Šesté směrnice ve vztahu k období, kdy ČR nebyla členem EU, byla již Nejvyšším správním soudem řešena, a tedy žalobce plně odkazuje na rozhodnutí tohoto soudu.

Ve všech ohledech žalobce plně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, s nímž se zcela ztotožňuje.

Ze všech shora uvedených důvodů navrhuje žalobce, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná a aby Nejvyšší správní soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení.

III.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod spadající pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Spornou právní otázkou je, zda podle právního stavu účinného od 1. 10. 2003 do 30. 4. 2004 měl při uplatnění odpočtu DPH u zboží z dovozu plátce této daně povinnost krátit odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19a zákona o DPH, jestliže zboží použil k účelům, které by – pokud by se na ně § 19a vztahoval – povinnost krátit odpočet zakládaly, anebo zda se v důsledku novely § 19 odst. 1 zákona o DPH provedené zákonem č. 322/2003 Sb. přestala povinnost krátit odpočet daně podle pravidel uvedených v § 19a tohoto zákona na zboží z dovozu vztahovat.

Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatel fakticky nebrojí proti rozsudku Městského soudu v Praze, nýbrž proti právnímu názoru vyslovenému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, o jehož závěry Městský soud v Praze opřel své kasační stížnosti stěžovatele napadené rozhodnutí v obdobné věci, vycházejí ze zásady, že skutkově a právně obdobné věci je nutno posuzovat obdobně a že je v tomto ohledu třeba reflektovat prejudikaturu Nejvyššího správního soudu.

IV.

Mezi účastníky není sporu o skutkových aspektech věci a namítány nejsou ani žádné procesní vady, ať již v řízení před správci daně obou instancí nebo před Městským soudem v Praze. Není proto důvodu rekapitulovat dosavadní průběh rozhodných řízení.

Nejvyšší správní soud na úvod podotýká, že již ve shora zmíněném rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, publikovaném v plném znění na webových stránkách Nejvyššího správního soudu (www.nssoud.cz), se velmi podrobně zabýval většinou právní argumentace přednesené stěžovatelem a žalovaným, a proto v tomto rozsudku tam, kde právní argumentaci není třeba ji dále rozvádět a doplňovat, na předchozí argumentaci toliko odkáže či ji zopakuje toliko v zestručněné podobě.

Stěžovatel však ve své kasační stížnosti vznáší i některé závažné námitky nad rámec toho, co bylo ve zmíněném rozsudku řešeno, a těmi je nutno se podrobně zabývat.

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 (viz bod III. stěžovatelovy kasační stížnosti), je třeba uvést, že toho si je Nejvyšší správní soud 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 dotýká 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 [viz část V. e) zmíněného rozsudku], a druhou, která se opírala o výklad gramatický a systematický a v určitých ohledech jej konfrontovala i s historickým vývojem rozhodné právní úpravy [viz části V. a), b), c), d), g) zmíněného rozsudku] 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 soudu plynou vysoké nároky na míru předvídatelnosti právní regulace v tomto právním oboru [podrobněji viz části V. f), h) a i) zmíněného rozsudku].

Nejvyšší správní soud dodává, že tento jeho náhled na 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 www.nalus.cz, v němž se praví, že „v právním státě je třeba tvorby právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem“. Je nepochybné, že každá daňová povinnost zasahuje do základního práva vlastnit majetek, ostatně nikoli nadarmo je možnost na základě zákona ukládat daně a poplatky systematicky zařazena do čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod jako jedno z možných omezení tohoto základního práva. Je tedy věcí zákonodárce, aby – chce-li určitou daň určitým způsobem uložit a vybírat – podmínky jejího výběru formuloval jednoznačně a určitě. Nezdáří-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 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).

Argument o nerovném zacházení mezi různými skupinami plátců daně z přidané hodnoty (viz bod IV. in fine a bod VI. stěžovatelovy kasační stížnosti) 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 dovozu a použít je k dosažení příjmů nebo výnosů za svá uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od DPH a tím dosáhnout úplně stejného daňového benefitu jako žalobce, neboť aplikace rozhodných ustanovení zákona o DPH by i vůči takovému jinému plátcí daně musela být shodná jako vůči žalobci. Že někteří jiní plátcí daně nepostupovali jako žalobce, je věcí jejich vlastního uvážení, které Nejvyššímu správnímu soudu v principu nepřísluší hodnotit.

Zcela nesprávný je poukaz stěžovatele na ustanovení § 2 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož *všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení před správcem daně stejná procesní práva a povinnosti*. Uvedené ustanovení především míří na rovnost mezi daňovými subjekty v jejich procesních právech, a nikoli v právech hmotných, přičemž otázka, v jaké výši má určitý plátcí DPH tuto daň platit, je ve své podstatě otázkou práva hmotného, jakkoli její posouzení souvisí s procesním režimem vyměrování této daně, a tedy i s režimem uplatňování odpočtu daně. I v rovině daňového práva hmotného však stěžovatelova argumentace není 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 utilitaristické nazírání na právo motivované snahou získat daňové příjmy v potřebné výši v kombinaci s tím, jak ty které zájmové skupiny v daňovém právu prosazují své 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 argumentuje ve svůj prospěch ideou spravedlnosti a rovnosti s odůvodněním, že určitý daňový subjekt má určitou daň platit, protože jiné daňové subjekty také platí daň, nelze tuto argumentaci přijmout v případě, že sám 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.

Ukládání daňových povinností 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.

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) – 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. Tak tomu v případě výkladu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 10. 2003 do 30. 4. 2004 podle názoru soudu bylo, když proti sobě stály srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy, z nichž jedna se opírala o výklad teologický, a druhá, zcela protichůdná, o výklad gramatický, systematický a historický. Teleologický výklad nemůže mít automaticky přednost před jinými způsoby výkladu a zejména zásadně nemůže „dotvořit“ právní normu v daňovém právu v prospěch daňového subjektu.

K poukazu na údajné zneužití práva (viz bod VII. stěžovatelovy kasační stížnosti) Nejvyšší správní soud odkazuje zejména na podrobné odůvodnění sub V. j) svého rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64. Stěžovatel sám ve své argumentaci připouští, že žalovaný nerealizoval své dovozy jen (či hlavně) za účelem získání nároku na odpočet. V takovém případě však, jak již podrobně zdůvodněno ve zmíněném rozsudku, úvaha o zneužití práva není namístě, neboť není splněna jedna ze dvou kumulativních podmínek pro shledání zneužití práva, jak byly formulovány Evropským soudním dvorem v judikátu ze dne 21. 2. 2006, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise (C-255/02). V případě žalobce již *prima facie* nejde o podezření z podvodného jednání, jak bylo specifikováno např. v rozsudcích Evropského soudního dvora z 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (C-439/04), či z 12. 1. 2006, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise. Vytěžení majetkového prospěchu (toliko ve formě snížení daňové povinnosti, nikoli ve formě inkasa od státu částek vůbec nezaplacených) proto soud v případě žalobce považuje za legitimní jednání žalobce za účelem uspořádání si svého podnikání tak, aby snížil svoji daňovou povinnost; žalobce si tím, že uvedené dovozy realizoval, vybral z alternativ, které se nabízely, ten nejméně zdanitelný způsob provozování svého podnikání. Nejvyšší správní soud opětovně dodává, že pokud by tak v rozhodném období učinily i jiní plátcí daně nacházející se v obdobném postavení jako žalobce, i oni by mohli takovýto majetkový prospěch vytěžit.

Co se týče argumentace články 13 a 17 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), Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se stěžovatelem, 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 hodlal použít jak pro plnění s odčitatelnou daní, tak pro plnění, u nichž daň odčitatelná není, byl odčitatelný jen podíl daně vázící se k plněním prvního druhu. Sám o sobě je jistě 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, neboť právě odlišná textace ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH ve srovnání s obdobnými ustanoveními Šesté směrnice znemožňuje eurokonformního výkladu užít: český zákonodárce v daném případě využil možnosti tehdy mu ještě dané a upravil – z důvodů, o nichž lze jen spekulovat [intence historického zákonodárce je v tomto ohledu zcela nejasná, více k tomu sub V. d) v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64] – pravidla pro odpočet daně u zboží z dovozu jinak, než jak to odpovídalo logice a smyslu daně. Eurokonformní výklad proto v daném případě nemůže, stejně jako tak nemůže učinit standardní výklad teologický, jak bylo vyloženo shora (ostatně eurokonformní výklad zde ve své podstatě není než formou teologického výkladu), korigovat obsah rozhodných právních norem v rozporu s jejich prostým významem.

Obiter dictum Nejvyšší správní soud dodává, že zčásti (avšak nikoli zásadně) jiná by byla situace při výkladu vnitrostátního práva ve světle norem práva komunitárního, šlo-li by o skutkové stavy, na něž se již vztahuje právní režim po účinnosti přístupu ČR k EU. Eurokonformní výklad, tj. v případě DPH (zjednodušeně řečeno) výklad ve světle smyslu a účelu a cílů Šesté směrnice (resp. nyní Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), musí mít podstatně silnější váhu a může více (a v určitých omezených ohledech i v neprospěch daňového subjektu) korigovat jiné výkladové alternativy, stalo-li se evropské právo pro ČR závazné, a tedy nabylo vnitrostátních (přímých či nepřímých) účinků

vyplývající z jeho obsahu či dovozených judikaturou. Stala-li se ČR členem EU a začal-li pro ni platit společný systém daně z přidané hodnoty, je po daňových subjektech spravedlivé požadovat přinejmenším základní povědomí o jeho klíčových principech zakotvených ve vnitrostátně sice přímo neaplikovatelných a toliko pro členský stát (a jen z hlediska cílů) závazných aktech sekundárního práva Společenství. I za nové situace dané přístupem ČR k EU však je – i s ohledem na samotné evropské právo – v patřičné míře nutno zohlednit požadavky právní jistoty [v tomto ohledu lze poukázat na obecné principy vyslovené nejnověji v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 11. 12. 2007 ve věci Skoma-Lux, s. r. o. proti Celnímu ředitelství Olomouc (C-161/06)].

V.

Názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v jeho rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 (který byl převzat v dané věci městským soudem a na němž stojí i argumentace tohoto rozsudku) nebyl všeobecně přijímaným; proto se také stal předmětem rozhodování rozšířeného senátu tohoto soudu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Rozšířený senát však rozhodnutím ze dne 16. 10. 2008, sp. zn. 7 Afs 54/2006 (v době tohoto rozhodnutí dosud nepublikováno, bude zveřejněno na www.nssoud.cz) názoru vyslovenému v označené věci přisvědčil. Vycházel přitom z toho, že je věcí zákonodárce, aby při legislativních změnách eliminoval obtíže spojené s výkladem a užitím zákona a dále, při kolizi dvou možných výkladů, z preference výkladu daňového práva respektujícího ochranu ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace. Rozšířený senát tedy vyslovil, že v důsledku novelizace § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992, o dani z přidané hodnoty, 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 plátců této daně povinnost krátit odpočet daně podle pravidel stanovených v § 19a uvedeného zákona, použil-li zboží k účelům, které by jinak – 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. K bližším důvodům lze odkázat na odůvodnění tohoto rozhodnutí rozšířeného senátu.

VI.

V daném případě tedy Nejvyšší správní soud shledal, že nebyly naplněny namítané kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a nebylo ani důvodu pro zrušení napadeného rozsudku pro pochybení, k nimž by Nejvyšší správní soud musel přihlížet nad rámec stížních námitek. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému.

Výše nákladů řízení je tvořena náhradou nákladů zastoupení žalobce za dva úkony právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 5. 4. 2007 a doplnění tohoto vyjádření ze dne 30. 7. 2007 ve výši 2 x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky) a DPH ve výši 912 Kč, celkem tedy 5712 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal zástupci žalobce odměnu za převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky], neboť se jednalo

o zastoupení advokátem, který žalobce zastupoval v dané věci již v řízení před Městským soudem v Praze, který fakticky případ v řízení před kasační instancí již nepřebíral, neboť toliko pokračoval v poskytování právních služeb.

Z těchto důvodů soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení celkem v částce 5 712 Kč k rukám zástupce žalobce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. října 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu