



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D. a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce: **SYNOT TIP a.s.** (dříve SYNOT LOTTO, a.s.), se sídlem v Uherském Hradišti, Mařatice, Jaktáře 1475, 686 01, zast. JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem, se sídlem v Praze 2, Trojanova 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně: ze dne 22. 12. 2008, č.j. 21828/08-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 50/2009); ze dne 22. 12. 2008, č.j. 21825/08-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 53/2009); ze dne 22. 12. 2008, č.j. 21826/08-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 54/2009); ze dne 28. 7. 2009, č.j. 12059/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 190/2009); ze dne 28. 7. 2009, č.j. 12060/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 191/2009); ze dne 28. 7. 2009, č.j. 12061/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 192/2009); ze dne 3. 8. 2009, č.j. 12131/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 193/2009); ze dne 13. 8. 2009, č.j. 12132/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 196/2009); ze dne 13. 8. 2009, č.j. 12133/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 197/2009); ze dne 12. 11. 2009, č.j. 16409/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 224/2009); ze dne 12. 11. 2009, č.j. 16411/09-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 3/2010); ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3562/10-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 45/2010); ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3563/10-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 46/2010); ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3564/10-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 47/2010); ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3565/10-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 48/2010); ze dne 12. 4. 2010, č.j. 5251/10-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 51/2010); ze dne

12. 4. 2010, č.j. 5250/10-1300-701728 (vedeno u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 52/2010) **s e s p o j u j e** ke společnému projednání a tyto věci budou nadále vedeny pod společnou spisovou značkou 29 Ca 50/2009.

- II. Žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 22. 12. 2008, č.j. 21828/08-1300-701728; ze dne 22. 12. 2008, č.j. 21825/08-1300-701728; ze dne 22. 12. 2008, č.j. 21826/08-1300-701728; ze dne 28. 7. 2009, č.j. 12059/09-1300-701728; ze dne 28. 7. 2009, č.j. 12060/09-1300-701728; ze dne 28. 7. 2009, č.j. 12061/09-1300-701728; ze dne 3. 8. 2009, č.j. 12131/09-1300-701728; ze dne 13. 8. 2009, č.j. 12132/09-1300-701728; ze dne 13. 8. 2009, č.j. 12133/09-1300-701728; ze dne 12. 11. 2009, č.j. 16409/09-1300-701728; ze dne 12. 11. 2009, č.j. 16411/09-1300-701728; ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3562/10-1300-701728; ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3563/10-1300-701728; ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3564/10-1300-701728; ze dne 11. 3. 2010, č.j. 3565/10-1300-701728; ze dne 12. 4. 2010, č.j. 5251/10-1300-701728; ze dne 12. 4. 2010, č.j. 5250/10-1300-701728, **s e z a m í t á**.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanými žalobami vedenými u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 50/2009, 29 Ca 53/2009 a 29 Ca 54/2009, 29 Ca 190/2009, 29 Ca 191/2009, 29 Ca 192/2009, 29 Ca 193/2009, 29 Ca 196/2009, 29 Ca 197/2009, 29 Ca 224/2009, 29 Af 3/2010, 29 Af 47/2010, 29 Af 48/2010, 29 Af 51/2010 a 29 Af 52/2010 se žalobce domáhal zrušení ve výroku označených rozhodnutí žalovaného, jimiž bylo zamítnuty odvolání žalobce proti prvostupňovým rozhodnutím Finančního úřadu v Uherském Hradišti, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců květen 2009 (29 Ca 50/2009), březen 2008 (29 Ca 53/2009), duben 2008 (29 Ca 54/2009), prosinec 2006 (29 Ca 190/2009), červen 2008 (29 Ca 191/2009), červenec 2008 (29 Ca 192/2009), srpen 2008 (29 Ca 193/2009), říjen 2008 (29 Ca 196/2009), září 2008 (29 Ca 197/2009), prosinec 2008 (29 Ca 224/2009), prosinec 2007 (29 Af 3/2010), březen 2009 (29 Af 47/2010), duben 2009 (29 Af 48/2010), červen 2009 (29 Af 51/2010) a květen 2009 (29 Af 52/2010). Současně se žalobce domáhal (žalobou vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Ca 45/2009) zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 (vyměřená daň ve výši 1.555.331,- Kč byla žalovaným změněna na částku 1.555.738,- Kč), resp. domáhal (žalobou vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Ca 45/2009) zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 (vyměřená daň ve výši 1.278.753,- Kč byla žalovaným změněna na částku 1.337.181,- Kč). V případě označených právních věcí vedených u Krajského soudu v Brně se jednalo o věci týčej účastníků, skutkově i právně obdobných, soud proto přistoupil, jak je uvedeno ve výroku pod bodem I. tohoto rozsudku, ke spojení věcí ke společnému projednání postupem podle ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). V této souvislosti krajský soud poznamenává, že ve věcech sp. zn. 29 Ca 50/2009, 29 Ca 53/2009 a 29 Ca 54/2009 byly žaloby podány společností SYNOT LOTTO, a.s., jak však krajský soud zjistil z obchodního rejstříku, obchodní firma SYNOT LOTTO, a.s., byla z obchodního rejstříku vymazána k datu 1. 4. 2009, a namísto ní byla zapsána obchodní firma SYNOT TIP, a.s.

V odůvodnění napadených rozhodnutí je mimo jiné uvedeno, že žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá předmětná zdaňovací období vykázal nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž u něj bylo zahájeno vytýkácí řízení výzvou ve smyslu ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce byl vyzván k vyjádření se k pochybnostem správce daně o správnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních – k pochybnosti o tom, že tato přijatá zdanitelná plnění jsou plnění, u kterých vzniká nárok na odpočet daně s ohledem na ust. § 51 odst. 1 písm. j) a § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), resp. k pochybnostem o tom, zda se jedná o uskutečněná plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, byl ve Sbírce zákonů publikován dne 23. 4. 2004, účinnosti nabyl dnem vstupu Smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost (1. 5. 2004), s výjimkou ustanovení § 23 odst. 3, § 73 odst. 3 věty poslední a § 71 odst. 1 písm. j), která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2005; ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004 a konečně ustanovení § 85, které mělo pozbýt platnosti dnem 31. 12. 2006. Od doby účinnosti zákona byl tento mnohokrát novelizován. Zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, byl ZDPH novelizován dvakrát, a to s účinností od 1. 4. 2006 a od 1. 1. 2007. Novela zákona s účinností od 1. 4. 2006 se týkala plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet uvedených ve výčtovém ustanovení § 51 ZDPH – touto novelou bylo zrušeno písm. b) ustanovení § 113 zákona, dle kterého ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 ZDPH pozbyla dnem 31. 12. 2004 platnosti. Rozhodnou skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti se stalo posouzení otázky, zda je či není součástí ZDPH, resp. právní normy jako takové, ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 ZDPH. Podle teorie práva je právní norma elementární součástí právního řádu a zároveň jeho nejmenší částí. Právní norma je svojí povahou nehmotná jednotka právního řádu skládající se z příkazu, zákazu a dovolení, kteréžto musí být adresovány a musí být vyjádřeny ve sdělené formě; v českém právním řádu výlučně v písemné formě spojené s oficiální publikací textu právní normy ve Sbírce zákonů. Právní předpisy nabývají platnosti dnem jejich vyhlášení ve Sbírce zákonů, přičemž platností se rozumí skutečnost, že se právní norma stala součástí platného právního řádu. Účinností právní normy se rozumí ta skutečnost, že se stala závaznou pro adresáty. Pokud není norma platná, nemůže být součástí právního řádu. Aby se norma opět stala jeho součástí, lze tohoto stavu dosáhnout výhradně jejím vyhlášením ve Sbírce zákonů, kdy se stává nedílnou součástí právního řádu. Právní norma se následně nachází ve stádiu vacatio legis, není-li současně den platnosti i dnem účinnosti. Na základě ust. § 113 písm. b) ZDPH pozbyla ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona ke dni 31. 12. 2004 platnosti. Od 1. 1. 2005 tedy nejsou tato ustanovení součástí nejenom zákona č. 235/2004 Sb., nýbrž ani součástí celého právního řádu. Vzhledem ke skutečnosti, že právně neexistují a nejsou platná, nemohou být následně ani účinná. Zrušením písm. b) ust. § 113 ZDPH s účinností od 1. 4. 2006 zákonodárce pouze revidoval a napravit svého času existující právní stav, neboť platnosti pozbyvší výše uvedená ustanovení nemohla mít žádné účinky (ani informativního či existenčního charakteru), neboť právně neexistovala; zákonodárce tedy zrušil v zákoně již nadbytečné ustanovení. Jeho úmyslem bylo přispět k větší právní jistotě daňových subjektů a celé daňové správy, nehledě na skutečnost, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 ZDPH nikdy účinnosti nenabyla, byla pouze součástí ZDPH, ale jako taková pouze a jenom platná. Naopak s účinností od 1. 1. 2005 je provozování loterií a jiných podobných her z hlediska uplatňování daně z přidané hodnoty posuzováno podle ust. § 51 odst. 1 písm. j) ZDPH, podle něhož je s odkazem na ust. § 60 provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet této daně. Stav, kde by podle jednoho

ustanovení bylo veškeré provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet a podle jiného ustanovení téhož právního předpisu osvobozeno od daně z přidané hodnoty částečně bez nároku na odpočet a částečně (ve vyjmenovaných případech) s nárokem na odpočet této daně, je s právní jistotou adresátu právní normy neslučitelný a takový výsledek své činnosti zákonodárce nezamýšlel. Naopak zákonodárce již dopředu, při publikaci zákona č. 235/2004 ve Sbírce zákonů, avizoval ukončení platnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 ZDPH k 31. 12. 2004 s tím, že s účinností od 1. 1. 2005 bude provozování loterií a jiných podobných her posuzováno podle jiného ustanovení tohoto zákona (§ 51 odst. 1 písm. j), resp. § 60 ZDPH). Žalovaný doplnil, že v dané věci se jedná o derogaci ustanovení zákona, které pojednává o skutečnosti, že některé z ustanovení hmotněprávního předpisu (zákon č. 235/2004 Sb.) již předtím, než bylo zrušeno, pozbylo platnosti, tedy z tohoto hmotněprávního předpisu „zmizelo“. Nemůže tedy nastat situace, že by se zmíněná ustanovení zrušením písm. b) ust. § 113 ZDPH do tohoto zákona „vrátila“, neboť k tomuto by muselo dojít jinou cestou v rámci ústavně konformního legislativního procesu. Žalobce v rámci daňového řízení nepřinesl na podporu svého tvrzení žádné další důkazní prostředky, žalovaný proto přisvědčil právnímu výkladu dané věci správci daně. Žalovaný uzavřel, že provozování loterií i jiných podobných her podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, je stále osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně podle ust. § 51 odst. 1 písm. j), resp. podle ust. § 60 ZDPH. Žalobce tedy neoprávněně uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty.

V označených žalobách žalobce zejména uváděl, že spor mezi účastníky se koncentruje na interpretaci ustanovení části XIV. zákona č. 109/2006 Sb. a příslušných novelizací § 113 ZDPH a jejich účinků. Vrchnostenské postavení žalovaného správce daně se projevuje zejména prostřednictvím účinků výzvy podle § 43 daňového řádu, kdy se přenáší břemeno na žalobce. Předtím má ale správce daně také důkazní povinnost, a to podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. V tomto případě to nebyl žalobce, kdo měl prokazovat odlišnou interpretaci ZDPH, nýbrž správce daně. V této části se proto žalobci jeví výzva s odkazem na § 43 daňového řádu jako rozporná se zákonem. Tvrzení žalovaného, že k 31. 12. 2004 zanikla platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) ZDPH a § 68 odst. 10 ZDPH není v souladu s textem zákona. Celé ustanovení § 113 se nazývá „Účinnost“ nikoliv „Platnost“ tohoto předpisu, či „Zrušovací ustanovení“. Pokud by bylo záměrem zákonodárce do tohoto ustanovení vtělit ustanovení zrušovací, učinil by tak už v názvu tohoto paragrafu. Nicméně ale zrušovací ustanovení, které dle žalovaného přivozují zánik právního předpisu v rámci právního řádu, zákonodárce vtělit do § 112 ZDPH, který i příslušně nadepsal „Zrušovací ustanovení“ a nikoliv do § 113 ZDPH. Celý paragraf je označen tak, že obsahuje ustanovení upravující účinnost právních norem obsažených v ZDPH. Zákon připouští, aby právní předpis nabyl účinnosti jiného dne než 15. dne po vyhlášení. Nelze proto než přijmout závěr, že bez ohledu na použitou terminologii má ustanovení § 113 ZDPH v původním znění jen upravit rozdílnou účinnost právních předpisů. Obsahuje-li navíc text, který časově pro futuro omezuje platnost právního předpisu, je třeba takové omezení vykládat právě v souvislosti s účelem celého paragrafu, tedy ve vztahu k účinkům právní normy ve vztahu k veřejnosti. Obě ustanovení, jak písm. b), tak písm. c), jsou totiž tvořeny komplexními právními větami upravujícími časově odlišnou aplikaci ZDPH jako právního předpisu od zbytku zákona. Užitá terminologie „pozbytí platnosti“ konkrétní normy obsažené v ZDPH není jejím zrušením, ale pouhým časovým omezením jejich účinků a platnosti. Nebyla-li právní norma výslovně jinou normou zrušena, pak není sice součástí platného právního řádu (nepostupuje se podle ní), nicméně stále existuje, a zákonodárce může projevit další právní normou vůli k tomu, aby se podle ní později opětovně postupovalo. Zákonodárce není v tomto ohledu ani Ústavou ani zákonem nijak omezen. Žalovaný směšuje pojmy platnosti normy a jejich účinků vůči jejím

adresátům. Časové omezení účinků právní normy ji jako takovou nezrušuje do doby, než bude vydána výslovná derogační právní norma, která tak činí. Do té doby může zákonodárce kdykoliv svou legislativní činností přivodit např. prodloužení účinnosti nebo zkrácení účinnosti platné normy. Stejně tak normu, která již účinku pozbyla, může publikací příslušného právního předpisu, který zruší i časové omezení, opět zařadit do právního řádu. Je pravdou, že právní norma se stává součástí právního řádu publikací ve Sbírce zákonů. Je také pravdou, že zrušit právní normu lze opět tím, že zrušovací norma bude publikována opětovně ve Sbírce zákonů. Žádná právní norma, která by byla publikována ve Sbírce zákonů, a která by výslovně zrušila § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 ZDPH nebyla ale vydána a nebyla ani publikována. Původní publikace při vydání ZDPH takovou publikací není. Žalobce v dobré víře při aplikaci prosté logiky nemohl dospět k jinému názoru než k tomu, že právě zrušením § 113 písm. b) ZDPH chtěl zákonodárce zrušit časové omezení existující normy a opětovně přivodit její účinky. Její nová publikace ve Sbírce zákonů nebyla nutná, neboť norma nepřestala být součástí právního řádu; byla již předtím spolu s původním zněním ZDPH publikována. Nic tedy nebránilo tomu, aby se po 1. 4. 2006 podle ní i postupovalo. Vysvětlení, které k činnosti zákonodárce poskytl žalovaný, neobstojí, neboť tak, jak popsal žalovaný, se v žádných jiných případech zákonodárce nechová a neodpovídá tomu ani jeho legislativní praxe. V souvislosti s tím, že daňové předpisy podléhají značné devalvaci svými častými novelizacemi a může zde docházet k aplikačním a interpretačním nejasnostem, byla jako pramen práva použita Sbírka zákonů vydávaná podle zákona č. 309/1999 Sb. Z uvedeného vyplývá, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 ZDPH nabyla účinnosti 15. den po vyhlášení ZDPH ve Sbírce zákonů. Žalobce dále uvedl, že o označeném úmyslu zákonodárce svědčí i to, že novela ZDPH provedená zákonem č. 109/2006 Sb. není první novelou ustanovení § 113 ZDPH. Nejprve bylo zrušeno písm. c) uvedené normy. Ustanovení § 113 písm. c) bylo zrušeno, avšak ustanovení § 85 zrušeno nebylo a zůstalo součástí textu zákona. Časová podmínka omezující platnost § 85 nebyla splněna v okamžiku jejího zrušení. Zákonodárce včasným zrušením § 113 písm. c) projevil svou vůli, aby ustanovení § 85 bylo platným a účinným ustanovením, tedy součástí platného právního řádu. Není rozhodné, zda se zákonodárce rozhodne časové omezení zrušit před či po jeho uplynutí, neboť projevuje tak svou vůli k tomu, aby se příslušné dříve časově omezené ustanovení stalo součástí platného právního řádu, jakmile časové omezení výslovně zruší. Žalobce k úmyslu zákonodárce odkázal i na konstantní judikaturu Ústavního soudu, zejména na publikovaný nálezný č. 278/2004 Sb. (Pl. ÚS 2/02), jenž se zabývá problematikou zrušení právní normy (derogací), ve kterém Ústavní soud odkázal na svůj nálezný sp. zn. Pl. ÚS 5/94, vyhlášený pod č. 8/1995 Sb., v němž uvádí, že „*derogací derogačního ustanovení bodu 198 zák. č. 292/1993 Sb., došlo k „rehabilitaci“ ustanovení § 324 TrŘ, jež je jeho součástí do dnešního dne*“. Podle žalobce tak i Ústavní soud dospěl k závěru, že zrušením derogačního ustanovení se obnoví účinky právní normy, která byla zrušena následně rušeným derogačním ustanovením. Žalovaný dodal, že bylo-li úmyslem zákonodárce zrušením písm. b) v § 113 ZDPH přivodit pouze změnu tohoto ustanovení, a nikoliv další účinky, pak jednal správně. Pokud však zákonodárce neměl v úmyslu, aby zůstalo součástí ZDPH ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, jejichž platnost byla dříve časově omezena, ale nebyla zrušena, měl tato ustanovení souběžně se zrušením § 113 písm. b) stejnou novelou výslovně zrušit. To však neudělal. Ponechal-li je naopak výslovně v textu zákona, a to v souladu se zrušením ustanovení § 113 písm. b), nelze jeho úmysl vyložit jinak, než že chtěl pouze přivodit zrušení právní normy obsahující časové omezení platnosti a účinnosti uvedených dvou ostatních norem obsažených v ZDPH a nikoliv přivodit definitivní zrušení samotných těchto dvou norem. Nelze proto úmysl zákonodárce vyložit jinak, než že zrušením § 113 písm. b) ZDPH chtěl navodit účinnost § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10. Novela prošla standardním legislativním procesem a byla publikována ve Sbírce zákonů. Účinky zrušení časového

omezení aplikace uvedených dvou ustanovení byly pak zákonodárcem výslovně určeny odlišně od ostatních norem obsažených v novele (na datum 1. 4. 2006). Závěrem žalobce uvedl, že s ohledem na shora uvedené, je zřejmé, že zde vedle sebe existují dvě interpretační možnosti. V takovém případě pak správce daně ani žalovaný nemohou postupovat tak, že při stanovení výměry DPH zvolí tu interpretační možnost, která je pro daňový subjekt nevýhodnější. Platí, že 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. Jedná se o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem (odkázal na nálezy sp. zn. I. ÚS 643/06 a IV. ÚS 666/02). Je proto zřejmé, že žalobce při vyplňování údajů svého daňového přiznání postupoval v souladu s § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) ZDPH, tedy v souladu se zákonem. Navrhl zrušení předmětných rozhodnutí.

Žalovaný podal k žalobám písemné vyjádření, ve kterých s odkazem na napadaná rozhodnutí zejména uváděl, že smysl a účel jednotlivých ustanovení je nutno interpretovat podle celkového obsahu právního řádu, v kontextu jeho struktury a interpretační bezrozpornosti, jakož i v návaznosti na zásadu jednoty právního řádu, tedy bez ohledu na formální označení jednotlivých ustanovení. S jistou mírou zjednodušení a právní analogie lze podle žalovaného o předmětném ustanovení § 113 hovořit jako o ustanovení, které obsahovalo do nabytí účinnosti zákona č. 109/2006 Sb. tzv. realizovanou rozvazovací podmínku, neboť hovořilo o tom, že ustanovení, které nebude nikdy účinné, bude alespoň po jistou, přesně určenou dobu, platné. Významem institutu platnosti právní normy není jen určení počátku běhu lhůty označované jako legisvakační, ale i ta skutečnost, že již v době platnosti právní normy nemůže být zákonodárcem přijata jiná norma, normě již platné odporující. Tímto je dán a naplněn prvek právní jistoty adresátů právní normy, tedy i její samotný účel, byť za využití rozsáhlé právní interpretace normy. V tom se odráží i samotný úmysl zákonodávce a cíl, kterým byl samotný výsledek legislativního procesu a potřeby právní regulace vyvolán. Platnost nastávající dnem řádného zveřejnění normy je předpokladem nutným pro nabytí účinnosti právní normy. Institut platnosti tak nemůže být nahrazen či nastat analogicky, popř. konkludentně, ale vždy jen řádným zákonem stanoveným způsobem, jemuž předchází celý zákonodárný proces publikace normy apod. Norma zrušená či norma ještě řádně nepublikovaná (neplatná) nemůže bez dalšího nabýt účinnosti. Norma neúčinná není závazným pravidlem chování pro její adresáty, tito se takového jednání nemohou dovolávat, veřejná moc taková pravidla chování nesmí vynucovat nebo je naopak tolerovat. Správnost výkladu žalovaného dosvědčuje i skutečnost, že zrušená ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) ZDPH jsou znovu předmětem legislativního procesu, kdy zákonodárci považuje za vhodné dříve zrušené a nikdy neúčinné pravidlo chování do ZDPH opět vtělit, nyní již zákonem stanoveným způsobem. Předmětem dokazování mohou být a byly pouze okolnosti skutkové a nikoliv výklad a interpretace zákonných ustanovení. Podle ust. § 31 odst. 3 daňového řádu není třeba prokazovat právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky. S odkazem na výše uvedené žalovaný navrhl zamítnutí jednotlivých žalob.

Před tím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k názoru, že žaloby byly podány v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jde o žaloby přípustné (ve smyslu ustanovení § 68 a § 70 s. ř. s.).

V souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s. přezkoumal Krajský soud v Brně napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejícího jejich vydání,

přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu ustanovení § 51 s. ř. s.

Žaloby nejsou důvodné.

Spor mezi účastníky řízení je veden na rovině právní a týká se otázky, zda provozování loterií a jiných podobných her podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, bylo v rozhodujících zdaňovacích obdobích plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet této daně. Při řešení této otázky žalovaný dovodil, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nelze uplatnit u přijatých zdanitelných plnění použitých k provozování loterií a jiných podobných her. Stanoviska účastníků řízení týkající se výkladu relevantních právních ustanovení byla podrobně uvedena jak v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, tak v procesních podáních rekapitulovaných shora.

Označená otázka byla řešena již Krajským soudem v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ve věci sp. zn. 59 Ca 166/2007, který přezkoumával rozhodnutí finančních orgánů, kterými byla v tamní věci žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec roku 2006 a leden, únor a březen roku 2007 prostřednictvím platebních výměrů. Krajský soud v Ústí nad Labem dovodil, že v jím projednávané věci je nesporné, že žalobce provozoval loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 60 ZDPH. Podle § 51 odst. 1 písm. j) tohoto zákona je provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 ZDPH) zařazeno při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 tohoto zákona mezi plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Podle § 113 ZDPH nabyt § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty účinnosti dnem 1. 1. 2005, na tom nic nemění ani pozdější novelizace § 113 učiněná zákonem č. 109/2006 Sb. Podle § 75 odst. 1 ZDPH, ve znění platném od 1. 1. 2005, nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně od přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 ZDPH, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Krajský soud v Ústí nad Labem se ztotožnil s názorem tamního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, že toto ustanovení jednoznačně omezuje možnost plátce daně, který provozuje loterii a jiné podobné hry ve smyslu § 60 ZDPH, tedy uskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 51 odst. 1 písm. j) tohoto zákona, uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k provozování loterií a jiných podobných her. Krajský soud v Ústí nad Labem dále dovodil, že ustanovení § 68 odst. 10 ZDPH bylo definitivně zrušeno ke dni 31. 12. 2004, neboť podle § 113 písm. b) ZDPH k tomuto dni uvedená ustanovení společně s § 51 odst. 1 písm. i) tohoto zákona pozbylo platnost. Od 1. 1. 2005 zároveň nabyt účinnosti § 51 odst. 1 písm. j) ZDPH a provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 ZDPH) bylo od tohoto data zařazeno mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. K obnovení účinnosti ust. § 68 odst. 10 ZDPH tedy nemohlo dojít, a to ani novelou provedenou zákonem č. 109/2006 Sb. S označenými názory se Krajský soud v Brně plně ztotožňuje, neboť má za to, že takto učiněný právní výklad citovaných ustanovení ZDPH, včetně novely provedené zákonem č. 109/2006 Sb., je jediný přijatelný. Podle krajského soudu nelze připustit výklad, že by ustanovení zákona, které bezpochybně definitivně pozbylo platnosti k 31. 12. 2004, bylo způsobem, který naznačuje žalobce, znovu účinné, tj. že by mělo dojít k pouhému pozastavení účinnosti citovaného ustanovení. Ostatně s uvedeným názorem se poté, co Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ve věci rozhodl, ztotožnil v rámci řízení o kasační stížnosti tamního žalobce proti rozsudku uvedeného soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 59 Ca 166/2007-33, i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č.j. 8 Afs

58/2008-65, přístupný na www.nssoud.cz, ve kterém vyslovil, že „podle § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzovaných zdaňovacích obdobích, neměl nárok na uplatnění odpočtu daně plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 zákona o dani z přidané hodnoty, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud zákon o dani z přidané hodnoty nestanovil jinak [§ 72 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty]. Podle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzovaných zdaňovacích obdobích, bylo při splnění podmínek stanovených v § 52 – 62 zákona o dani z přidané hodnoty od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno plnění provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 zákona o dani z přidané hodnoty). Podle § 60 zákona o dani z přidané hodnoty se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty provozováním loterií a jiných podobných her rozumí provozování loterií a jiných podobných her [pozn. pod čarou: zákon o loteriích] s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Podle § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, nabyl tento zákon účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost s výjimkou: a) ustanovení § 23 odst. 3, § 73 odst. 3 věty poslední a § 51 odst. 1 písm. j), která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2005, b) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004. Podle ustanovení čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., které nabylo účinnosti dne 1. 4. 2006 se zákon o dani z přidané hodnoty změnil tak, že v § 113 se na konci písm. a) čárka nahradila tečkou, písm. b) se zrušilo a zároveň se zrušilo označení písm. a). Nejvyšší správní soud přitakává právnímu názoru krajského soudu a žalovaného, že provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o dani z přidané hodnoty bylo ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec roku 2006 a leden až březen roku 2007 podle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Citované ustanovení nabylo v souladu s § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty účinnosti dnem 1. 1. 2005 a dosud účinnost podle žádného zákonného ustanovení nepozbylo. Podle původního znění § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty bylo provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 zákona o dani z přidané hodnoty) mimo her uvedených v § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Toto ustanovení však v souladu s § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbylo platnosti dnem 31. 12. 2004. Na této skutečnosti ničeho nemění ani fakt, že v souladu s čl. XVII bodem 2 zákona č. 109/2006 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 4. 2006, byl § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěn. Výsledkem tohoto, jakkoli jistě nepřiliš vhodného, legislativního postupu nemůže v žádném případě být, že by se do zákona o dani z přidané hodnoty vrátila již neplatná (od 31. 12. 2004) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, jak namítl stěžovatel. Popsanou legislativní změnou došlo pouze k formální úpravě § 113 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že bylo vypuštěno zdánlivě nadbytečné ustanovení písm. b). Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v souladu s § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbyl § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty platnosti, a tvrzení stěžovatele, že došlo k pouhému pozastavení účinnosti uvedeného ustanovení, je proto zavádějící. Argumentaci stěžovatele, že bylo-li v důsledku ustanovení zákona č. 109/2006 Sb. změněno ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že bylo vypuštěno pozastavení účinnosti § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, pak toto ustanovení nabylo opět ke dni 1. 4. 2006 účinnosti, je proto nutno odmítnout jako nesprávnou. Nejvyšší správní soud uzavírá, že provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o dani z přidané hodnoty bylo v posuzovaných zdaňovacích obdobích v souladu s § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od

daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Stěžovatel neměl podle § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 zákona o dani z přidané hodnoty. Právní závěr krajského soudu vyslovený v kasačních stížnostech napadených rozsudcích, stejně jako předchozí právní závěr žalovaného, je proto správný.“ I Nejvyšší správní soud tak shledal závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, se kterými se zcela ztotožňuje i zdejší soud, správnými. V nyní projednávané věci se přitom podle krajského soudu jedná o výklad stejných ustanovení zákona, jak tomu bylo ve shora označených právních věcech, a krajskému soudu tak nezbyvá než na výše uvedené názory, rozvedené Nejvyšším správním soudem, odkázat. Ostatně pro konstantnost těchto závěrů je třeba odkázat i na recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 10. 7. 2009, č.j. 2 Afs 53/2009-122, či obdobně vyznívající rozsudek ze dne 17. 4. 2009, č.j. 2 Afs 131/2008-137, ve kterém se mj. uvádí, že „V daném případě nemá zdejší soud sebemenších pochyb o tom, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH přestala být platnou součástí českého právního řádu. Skutečnost, že nebyla přímo zrušena, nýbrž jen pozbyla platnosti, je třeba vykládat tak, že se jedná toliko o odlišnost legislativně technickou (terminologickou) a nikoliv významovou. K ukončení jejich platnosti a nikoliv ke zrušení totiž zjevně došlo proto, že toto ukončení platnosti bylo obsaženo přímo v zákoně, kde se předmětná ustanovení nacházela, a nikoliv v zákoně jiném, kterým by se původní zákon novelizoval.“

Krajský soud v Brně tedy s odkazem na výše uvedené dospěl k jednoznačnému závěru, že výklad podaný žalovaným je správný, tedy k závěru, že provozování loterií a jiných podobných her bylo plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Žalobce proto neměl nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění a výklad provedený žalovaným je tak třeba považovat za jediný možný. Ostatně pro podporu tohoto závěru odkazuje krajský soud i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č.j. 5 Afs 67/2009-70, přístupný na www.nssoud.cz. Nelze tudíž přisvědčit žalobci, že by dotčená právní norma mohla být rovnocenně vyložena z důvodu údajné nejasnosti a nejednoznačnosti různými způsoby. Za této situace je proto nepřipadné i žalobní tvrzení poukazující (i s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 643/06 a sp. zn. IV. ÚS 666/02) na údajnou nutnost jiné interpretace předmětných ustanovení. Na shora uvedeném výkladu přitom nemůže ničeho změnit ani obecný poukaz žalobce na údajný úmysl zákonodárce, resp. na judikaturu stran derogace právních norem. Podle krajského soudu, který vyšel z konstantní judikatury správních soudů, k tomu viz výše, je správný pouze výklad vyúsťující v závěr o tom, že provozování loterií a jiných podobných her bylo plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Ostatně žalobcem uváděné nálezy pro podporu označených tvrzení (např. sp. zn. Pl. ÚS 2/02, sp. zn. Pl. ÚS 5/94) byly vydány v diametrálně odlišných věcech. Pokud jde o žalobní námitku týkající se nezákonnosti postupu správce daně v případě, kdy vydal v daňovém řízení výzvu ve smyslu ust. § 43 daňového řádu s poukazem, že správce daně nesplnil důkazní povinnost ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, soud uvádí následující. Jak bylo shora již konstatováno, v dané věci se nejedná o spor skutkový, nýbrž pouze o výklad shora uvedených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Výzva ve smyslu ust. § 43 daňového řádu je vydávána vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Správce daně mimo jiné má oprávnění požadovat vysvětlení nejasností týkajících se břemene tvrzení a jeho doložení ze strany daňového subjektu. Pokud správce daně 1. stupně za dané situace přistoupil k vydání výzvy ve smyslu ust. § 43 daňového řádu, nelze toto jeho jednání

označit za rozporné se zákonem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a to především proto, že se jednalo o spor ohledně výkladu právního předpisu; zároveň platí ve smyslu ust. § 31 odst. 3 daňového řádu, že není třeba prokazovat v rámci důkazního řízení právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky. Krajský soud tak ani zde žalobci přisvědčit nemohl.

Pro podporu výše uvedených závěrů odkazuje Krajský soud v Brně i na svůj téměř identický rozsudek vydaný v obdobné věci (rozsudek ze dne 24. 3. 2009, č.j. 29 Ca 71/2007-39), který byl ke kasační stížnosti žalobce potvrzen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č.j. 5 Afs 67/2009-70, přístupný na www.nssoud.cz, ve kterém se uvádí, že „*předmětnou novelizací zákona o DPH nemohlo dojít k rehabilitaci (obnovení platnosti a účinnosti) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona. Krajský soud tak dospěl ke správnému právnímu závěru, že stěžovatel nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období neměl. Svě závěry taktéž náležitě odůvodnil.*“

Z výše uvedených důvodů Krajský soud v Brně žalobu ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci žalobce plný úspěch neměl a právo na náhradu nákladů řízení by proto bylo možno přiznat žalovanému. Jelikož však nebylo zjištěno, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly, rozhodl soud, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s. ř. s.).

V Brně dne 14.9.2010

JUDr. Jana Jedličková, v.r.
předsedkyně senátu