



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **CHANCE a. s.**, se sídlem Frýdek-Místek, Radniční 13, zastoupeného JUDr. Evženem Zörklerem, advokátem se sídlem Praha 5, Janáčkovo nábřeží 57, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 9. 2008 č. j. 22 Ca 436/2007 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2007 č. j. 5731/07-1301-804785 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Frýdku – Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 1. 2007 č. j. 6226/07/362913/7040 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2006. Platebním výměrem byla žalobci, ve smyslu ustanovení § 51, § 72, § 75 a § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), po provedeném vytýkacím řízení, vyměřena, ve

smyslu ustanovení § 43 daňového řádu, vlastní daňová povinnost v částce 337 992 Kč (v podaném daňovém přiznání vykázal žalobce nadměrný odpočet v částce 4 207 747 Kč).

Obdobně bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2007 č. j. 5575/07-1301-804785 zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006 ze dne 17. 1. 2007 č. j. 6220/07/362913/7040, jímž byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost v částce 45 635 Kč, oproti nadměrnému odpočtu v částce 3 278 578 Kč vykázanému v daňovém přiznání.

Dalším rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2007 č. j. 7865/07-1301-804785 byl k odvolání žalobce změněn platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2006 ze dne 66135/07/362913/7040 tak, že vlastní daňová povinnost uvedená v platebním výměru v částce 218 377 Kč se mění na částku 224 524 Kč (v daňovém přiznání žalobce uplatňoval nadměrný odpočet v částce 3 823 416 Kč).

Konečně rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 2. 2008 č. j. 14463/07-1301-804785 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 ze dne 2. 10. 2007 č. j. 143478/07/362913/7040, jímž byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost v částce 181 134 Kč, oproti nadměrnému odpočtu v částce 3 457 940 Kč vykázanému v daňovém přiznání.

Všechna rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud shora uvedeným rozsudkem žaloby zamítl.

V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že žalobce byl ve zdaňovacích obdobích 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006 a 2. čtvrtletí roku 2007 ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“) provozovatelem loterie a jiné podobné hry. Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení právní otázky, zda v těchto zdaňovacích obdobích bylo provozování loterií dle ustanovení § 60 zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od této daně, s nárokem na odpočet, nebo plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty, bez nároku na odpočet daně.

Krajský soud k tomu uvedl, že zákon o dani z přidané hodnoty v době od 1. 5. 2004, do 31. 12. 2004, rozlišoval podle druhu provozované loterie plnění osvobozené od daně s nárokem na daňový odpočet (§ 68 odst. 10) a plnění osvobozené od daně bez nároku na tento odpočet (§ 51 odst. 1 písm. i)]. Od 1. 1. 2005 pak bylo provozování všech loterií osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet (§ 51 odst. 1 písm. j)]; [ustanovení zmiňovaná v předchozí větě byla derogována dle § 113 písm. b) zákona]. Novelizací zákona o dani z přidané hodnoty, provedenou zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách (dále jen „zákon č. 109/2006 Sb.“), bylo dotčeno i ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, a to (mimo jiné) zrušením derogačního ustanovení § 113 písm. b). Z článku XXI. tohoto zákona vyplývá, že novelizace ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty nabývá účinnosti dnem 1. 4. 2006. Od tohoto data tedy § 113 zákona o dani z přidané hodnoty neobsahuje úpravu týkající se účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 a zní tak, že zákon o dani z přidané hodnoty nabývá účinnosti dnem vstupu

smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, a to s výjimkou ustanovení § 23 odst. 3, § 73 odst. 3 věty poslední a § 51 odst. 1 písm. j), která nabývají účinnosti dnem 1. 1. 2005. Zde krajský soud poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2008, č. j. 11 Ca 93/2007 - 66, který již k téže právní otázce zaujal stanovisko a s jehož závěry vyslovil souhlas. Konkrétně šlo o názor, že s účinností od 1. 1. 2005 pozbyla ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty platnosti a přestala být součástí platného právního řádu České republiky. S účinností od 1. 1. 2005, v souvislosti s pozbytím platnosti citovaných ustanovení, nabyla účinnosti právní úprava obsažená v ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Jednou zrušené ustanovení zákona nemůže znovu své platnosti a účinnosti nabýt jen proto, že ustanovení zákona, které stanovilo pozbytí platnosti dotčeného ustanovení [§ 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty], bylo zrušeno. Ani argumentace žalobce poukazující na rozhodování Ústavního soudu, který je oprávněn zrušit protiústavní zákonná ustanovení na posuzovaný případ nedopadá. Výsledkem činnosti Ústavního soudu, jakožto negativního zákonodárce, v případě rušení zákonů nebo jeho částí je jejich navrácení v předešlý stav, před přijetím protiústavní úpravy. Ústavní soud však v pozitivním smyslu právo netvoří. Role pozitivního zákonodárce přísluší Parlamentu ČR. Pokud by chtěl zákonodárce opětovně dosáhnout právního stavu, který zde byl, byl zrušen a následně došlo ke zrušení ustanovení, jež vedlo ke zrušení tohoto právního stavu, musel by jít cestou řádného legislativního procesu. Krajský soud odmítl rovněž názor, že při rozhodování žalovaného došlo k přímé aplikaci evropského práva. Neuznal konečně ani odkaz žalobce na znění zákona o dani z přidané hodnoty užívané v literatuře a systému ASPI; ten je irelevantní, neboť autentickým zdrojem platného práva je Sbírka zákonů a Sbírka mezinárodních smluv.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu týkajícím se výkladu ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle názoru stěžovatele zní toto ustanovení tak, že zákon o dani z přidané hodnoty nabývá účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, s výjimkou ustanovení § 23 odst. 3, § 73 odst. 3 věty poslední a § 51 odst. 1 písm. j), která nabývají účinnosti dnem 1. 1. 2005. Pomocí pravidel obecné logiky omezení platnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty nadále stanoveno není; úmyslem zákonodárce tedy bylo zrušení omezení platnosti těchto ustanovení. Při absenci úplného znění zákona o dani z přidané hodnoty a s použitím logického výkladu tedy od 1. 4. 2006 platí, že provozování loterií dle ustanovení § 2 písm. a), c), d), f), g) a h) zákona o loteriích a podle ustanovení § 50 odst. 3 téhož zákona je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) a § 60 zákona; současně je na základě stejného zákona osvobozeno od daně, s nárokem na odpočet podle ustanovení § 63 a § 68 odst. 10 citovaného zákona. Správce daně měl pro stanovení výše nároku na odpočet použít těch ustanovení zákona, která stěžovatele nejméně zatíží. Pokud existují v jednom zákoně dvě ustanovení upravující stanovení výše nároku na odpočet dvěma různými způsoby, měl správce daně postupovat dle ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, jež je pro stěžovatele výhodnější.

Závěr krajského soudu, že ustanovení zákona, které pozbylo prokazatelně platnosti, své platnosti znovu nabýt nemůže, je nesprávný. Pouhým uplynutím předem stanoveného časového omezení žádné ustanovení zákona přímo nezaniká ani nevzniká, pouze pozbývá účinnosti. Okamžikem účinnosti zákona č. 109/2006 Sb. odpadla překážka pozastavující účinnost nezrušeného ustanovení o osvobození od daně z přidané hodnoty. Naproti tomu při přímém zrušení zákonného ustanovení pozdějším zákonem se nemůže po pozdějším zániku zrušujícího zákona obnovit původně zrušené zákonné ustanovení. O takový případ se nyní ale nejedná. Pokud krajský soud uvádí, že na rozdíl od zrušení zákona nebo jeho jednotlivých částí Ústavním soudem (kde dochází ke zrušení již jeho nálezem), musí parlament při rušení zákona postupovat dle ustanovení čl. 15 a násl. Ústavy ČR, pak k tomu stěžovatel uvádí, že zákon č. 109/2006 Sb. byl v souladu s příslušnými ustanoveními Ústavy ČR přijat a krajský soud tento proces nezpochybňuje. Uvedl, že *„[v]ýklad soudu v napadeném rozsudku z Ústavy České republiky nelze vysledovat a tímto výkladem by došlo k faktické opravě zákona mocí soudní, vydaných mocí zákonodárnou, což při deklamované dělbě těchto mocí ze strany soudu není přípustné.“*

Žalovaný odkázal na své vyjádření k podaným žalobám s tím, že se s názorem krajského soudu ztotožňuje.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Není sporu o tom, že stěžovatel byl v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích provozovatelem loterií a jiných podobných her ve smyslu zákona o loteriích. Podstatným pro daný případ je posouzení otázky, zda v důsledku ustanovení čl. XVII. bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., došlo k „oživení“ již zrušené části zákona o dani z přidané hodnoty, tj. k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ve věci právního posouzení platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, v návaznosti na ustanovení § 113 tohoto zákona po jeho novelizaci provedené zákonem č. 109/2006 Sb., se již Nejvyšší správní soud v minulosti meritorně vyjadřoval, a to v právně prakticky identických věcech. Lze v této souvislosti odkázat například na rozsudky ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 53/2009 - 122, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, všechny dostupné na www.nssoud.cz.

Již v posledně zmiňovaném rozsudku zdejší soud konstatoval, že ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, *v souladu s § 113 písm. b) zákona o DPH, 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 DPH vypuštěn. Výsledkem tohoto, jakkoli jistě nepřiliš vhodného, legislativního postupu nemůže v žádném případě být, že by se do zákona o DPH*

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 DPH 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 DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbyl § 68 odst. 10 zákona o DPH 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 DPH tak, že bylo vypuštěno pozastavení účinnosti § 68 odst. 10 zákona o DPH, pak toto ustanovení nabylo opět ke dni 1. 4. 2006 účinnosti, je proto nutno odmítnout jako nesprávnou.

Z tohoto právního názoru vycházejí i další zde zmiňované rozsudky. V rozsudku č. j. 2 Afs 53/2009 - 122 zdejší soud shora uvedené závěry dále rozvedl. Z jeho obsáhlé argumentace sluší především zmínit následující pasáže:

„V daném případě zdejší soud nemá sebemenší pochybnosti o tom, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty 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. Skutečnost, že citované ustanovení § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty výslovně použilo pojem 'pozbyvají platnosti' a nikoliv 'pozbyvají účinnosti' totiž dostatečně ukazuje, že se nejedná o tzv. termínované zákony, které znamenají, že po stanoveném termínu sice zákon i nadále zůstává součástí právního řádu, jedná se však o zákon 'bezúčinný', 'vyhaslý'. Tato bezúčinnost spočívá v tom, že 'od určitého dne zákon nezakládá dalších odvozených norem (práv a povinností), poněvadž nenalézá ve světě vnějším nových konkrétních skutkových podstat. ... Tím, že staré jeho právní účinky pravidelným právním životem poněkud zanikají a nové nevznikají, pozbývá na svém významu, až stane se suchou ratolestí právního řádu' (A. Procházka, Základy práva intertemporálního, Brno, 1928, str. 31 - 32). Podobným směrem argumentuje Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 5/98 (in: www.nalus.usoud.cz): 'V právní praxi však existuje skupina právních norem, k jejichž naplnění dochází v jednom okamžiku (např. § 871 odst. 1 občanského zákoníku, v platném znění, jenž transformoval právo osobního užívání bytů na nájem), přičemž u nich ani hypoteticky již v budoucnu nemůže vzniknout právní skutečnost, jež by vyvolala právní normou předvídané následky.' (...) [P]rostým zrušením derogačního ustanovení bez výslovně provedeného projevu vůle zákonodárce nemůže dojít k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve derogovaných zákonných ustanovení. Tento postup by totiž nebylo možno ani považovat za 'tvorbu zákonů', resp. legislativní proces, nýbrž spíše za jakýsi hybridní proces 'reinkarnace', který je v oblasti normotvorby zcela nepřijatelný. Výsledkem legislativního procesu totiž má být - nejobecněji vyjádřeno - schválené pravidlo chování (norma), které jejím adresátům transparentně sděluje, jakým způsobem se mají chovat, resp. jaký způsob chování je zapovězen. Toto pravidlo nesmí zásadně působit zpětně a musí z něj být zcela zřejmé, k jakému chování zavazuje. Úkolem zákonodárce je proto mimo jiné i zcela srozumitelně sdělit, jakým způsobem se mají adresáti právních norem chovat. Podstata zákonodárné moci tak spočívá v 'dávání' zákonů, tj. v přijímání nových pravidel, kterými samozřejmě mohou být i rušena, modifikována či zcela měněna pravidla dosavadní. Podle způsobu této změny či rušení pak lze rozlišovat přímou a nepřímou derogaci právních předpisů. Do tohoto pojetí zákonodárné moci však určitě nemůže spadat situace, kterou popisuje

stěžovatel: vznik nových práv a povinností vyvolaný pouhou derogací derogačního ustanovení, tj. 'obživenutí' zákonného ustanovení již dříve zrušeného. Takový postup je myslitelný toliko v případě tzv. derogace nepřímé, kdy původní právní předpis je i nadále formálně platnou součástí našeho právního řádu, nicméně je neaplikovatelný z důvodu pozdější rozporné úpravy, příp. úpravy provedené právním předpisem vyšší právní síly anebo úpravy speciální. Pouze v tomto případě totiž může dojít k tomu, že po odstranění rozporné úpravy nic nebrání jeho opětovné aplikaci. Jinak řečeno, v případě tzv. nepřímé derogace právní předpis není formálně rušen, případně není ukončena jeho platnost, nýbrž je pouze neaplikován z důvodu existence jiného právního předpisu (novějšího, speciálního, vyšší právní síly), a poté, co je tato překážka odstraněna, v zásadě jeho aplikovatelnosti nic nebrání. Tzv. derogace nepřímá a derogace přímá tak označují dvě kvalitativně zcela odlišné normativní situace. Za situace přímé derogace je však totiž původní předpis zrušen a tedy přestal být součástí právního řádu. Je proto nutno trvat na tom, že k 'obnovení' formálně zrušeného pravidla může dojít pouze jeho výslovným opětovným přijetím, případně výslovným obnovením. V opačném případě by totiž reálně hrozilo, že zákonodárský proces povede k porušení všech základních požadavků, na něj kladených a role zákonodárce by byla zcela degradována. Jinak řečeno: pokud spočívá podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a jestliže zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu samozřejmě principiálně nebrání v tom, aby v budoucnu stejné či podobné pravidlo opětovně zavedl, resp. výslovně obnovil. Ke stejnému výsledku však nesmí dospět tak, že pouze zruší původní derogaci.“

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud, po provedené komparaci předmětné úpravy s judikaturou Ústavního soudu a konkrétními legislativními počiny splňujícími popsaná pravidla derogace a následného obnovení původní úpravy, uzavřel, že „v daném případě není vůbec důležité, jakým způsobem došlo ke zrušení derogačního ustanovení § 113 písm. a) zákona o DPH. (...) Rozhodující je totiž skutečnost, že předmětnou novelizací zákona o DPH nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona.“

Z takto provedeného výkladu, vychází Nejvyšší správní soud i v nyní posuzovaném případě, neboť nemá žádného racionálního důvodu k provedení judikatorního odklonu. Lze tedy uzavřít, že v předmětných zdaňovacích obdobích nebyla dána dvojí právní úprava týkající se zdanitelných plnění stěžovatele osvobozených od daně, z nichž jedna by umožňovala uplatnit nárok na odpočet a druhá nikoli; platnou a účinnou úpravou (aplikovatelnou na dané případy) bylo toliko ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel tak vskutku neměl v předmětných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Závěry vyslovené krajským soudem lze tedy označit za správné a souladné se zákonem a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka –

žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 21. prosince 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu