

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Sázková kancelář, a. s.**, se sídlem Jaktáře č. p. 1475, Uherské Hradiště – Mařatice, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2010, č. j. 10 Ca 87/2008 – 63,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl výrok II. a III. shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Výrokem II. napadeného rozsudku byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného č. j. 35082/07/003511/4269 ze dne 21. 2. 2007, jímž žalovaný na základě odvolání stěžovatele snížil vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období říjen 2006 o částku 21 821 Kč, proti rozhodnutí č. j. 42403/07/003511/4269 ze dne 28. 2. 2007, jímž žalovaný snížil vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2006 o částku 11 410 Kč a proti rozhodnutí žalovaného č. j. 68762/07/003511/4269 ze dne 29. 3. 2007, kterým žalovaný snížil vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období prosinec 2006 o částku 8 483 Kč. Výrokem III. rozhodl městský soud o nákladech řízení.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Podstatou sporu je chápání právních účinků vzniklých přijetím zákona č. 109/2006 Sb., kterým mimo jiné došlo ke změně § 113 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"). Tímto zákonem, resp. čl. XVII., bylo vypuštěno ustanovení § 113 písm. b) zákona o DPH, kterým bylo ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH omezeno do 31. 12. 2004.

Stěžovatel žalobou namítal rehabilitaci výše uvedených ustanovení zákona o DPH, a to právě v důsledku novely zákona o DPH provedené zákonem č. 109/2006 Sb. Ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH byla stěžovatelem aplikována v daňových přiznáních.

Městský soud dospěl k závěru, že výše citovaná ustanovení pozbyla od 1. 1. 2005 platnosti a nemohla znovu nabýt svých účinků. Soud rehabilitaci vyloučil, neboť podle něj by bylo třeba nového legislativního procesu k tomu, aby se dotčené normy staly součástí právního řádu ČR.

Stěžovatel přes obsáhlou argumentaci postrádá v rozsudku odpověď na otázku ohledně své právní jistoty jako adresáta právní normy. S ohledem na Šestou směrnici ES 77/388/EHS ostatně stěžovatel předpokládal, že osvobození od daně z přidané hodnoty sázek, loterií a her, ponechané co do podmínek a omezení v diskreci jednotlivých členských států znamená, že právě Česká republika mohla na jedné straně ponechat uvedené činnosti mezi osvobozenými činnostmi, a přitom zároveň poskytnout nárok na nadměrný odpočet tak, jak z § 68 odst. 10 zákona o DPH vyplývalo.

Dle stěžovatele mají být zákony přijímány tak, aby ti, kteří je čtou, nemohli mít pochybnosti o tom, co měl zákonodárce na mysli.

Zákon č. 309/1999 Sb., ani Ústava ČR ve svém čl. 52 neřeší, jak zákony pozbývají platnosti a účinnosti. Pokud si tedy stěžovatel chybně vyložil úmysly zákonodárce a účinky novely zákona o DPH provedené čl. XVII zákona č. 109/2006 Sb., pak tak neučinil proto, že by nečetl či neznal platné právní předpisy, ale proto, že se nikde nedočetl, jak na situaci právní řád ČR aplikovat.

Stěžovatel opětovně poukazuje na skutečnost, že § 113 zákona o DPH je legislativně nadepsán „účinnost" a nikoli „platnost" či „zrušovací ustanovení". Stěžovatel má za to, že byl vystaven takové míře interpretační nejistoty, která je za hranicí toho, co lze po adresátovi právní normy žádat.

Stěžovatel uzavírá, že soud prvního stupně bez opory v platném zákoně či Ústavě interpretoval právo vadně k tíži stěžovatele. Soud prvního stupně bez opory v Ústavě, zejm. čl. 52 a bez opory v zákoně č. 309/1999 Sb., o sbírce zákonů a sbírce mezinárodních smluv, zejm. jeho § 3, si vyložil věc tak, že § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH novelou zákona provedenou čl. XVII bod 2 zákona č. 109/2006 Sb. se nestaly účinnou součástí právního řádu, a nemohly být proto stěžovatelem v dotčených zdaňovacích obdobích aplikovány.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ze dne 29. 4. 2010 odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 56/2009, kde tamní soud shledal argumentaci stěžovatele nesprávnou. Námitky v kasační stížnosti považuje žalovaný za nedůvodné a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), a je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatel provozoval v předmětných zdaňovacích obdobích loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 60 zákona o DPH. Podstatné je posouzení právní otázky, zda v rozhodných zdaňovacích obdobích bylo provozování loterií a jiných podobných her plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí s výkladem městského soudu ohledně pozbytí platnosti stěžovatelem aplikovaných ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH v předmětných zdaňovacích obdobích.

S námitkami stěžovatele nelze souhlasit.

Nejvyšší správní soud postupoval při posouzení důvodnosti námitek stěžovatele dle níže uvedených zákonných ustanovení.

Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH ve znění k 1. 5. 2004 platilo, že při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), uvedených v § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Podle § 68 odst. 10 stejného zákona platilo, že od daně s nárokem na odpočet je osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), mimo her uvedených v § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Podle § 113 zákona o DPH „tento zákon nabývá účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, s výjimkou dle písm. b)

ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004“.

Naopak, podle § 113 písm. a) zákona o DPH nabyl 1. 1. 2005 účinnosti § 51 odst. 1 písm. j) tohoto zákona, podle něhož je bez nároku na odpočet DPH osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her.

Zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, byl novelizován i zákon o DPH (čl. XVII), a to tak, že „v § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).“

Současný text § 113 zákona o DPH proto zní následovně: „Tento zákon 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. ledna 2005.“

Nejvyšší správní soud posuzoval obsahově shodnou kasační stížnost stěžovatele v rozsudku č. j. 5 Afs 56/2009 - 62 ze dne 19. listopadu 2009. V tam projednávané věci stěžovatel brojil proti rozhodnutím žalovaného č. j. 2414/08-1300-105163 ze dne 15. 2. 2008, č. j. 13025/07-1300-105163, č. j. 13026/07-1300-105163 a č. j. 13028/07-1300-105163 ze dne 13. 8. 2007, a rozhodnutí č. j. 3164/110/2005-Ve ze dne 12. 12. 2005, kterými žalovaný snížil vyměřené nadměrné odpočty za zdaňovací období duben 2006, červenec 2006, srpen 2006 a prosinec 2005. V tomto rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„předmětnou novelizací (novelou č. 109/2006 Sb.) zákona o DPH nemohlo dojít k rehabilitaci (obnovení platnosti a účinnosti) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona.“*

V citovaném rozsudku zdejší soud mimo jiné odkázal na závěry rozsudku ze dne 17. 4. 2009, sp. zn. 2 Afs 131/2008 (www.nssoud.cz) dle kterých, *„ 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…*

*Skutečnost, že citované ustanovení § 113 písm. a) zákona o DPH výslovně použilo pojem „**pozbývají platnosti**“ a nikoliv „**pozbývají 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 ponenáhlu 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."

Lze tak shrnout, že prostým 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 nepřípustný.

V rozsudku č. j. 2 Afs 53/2009 - 122 ze dne 10. 7. 2009 Nejvyšší správní soud obdobně s výše uvedeným konstatoval, že *„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. „obživnutí" zákonného ustanovení již dříve zrušeného. Takovýto 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 (viz bod 41), 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 zákonodárný proces povede k porušení všech základních požadavků, na něj kladených (viz bod 39) 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 principielně 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.

K podobnému závěru dospívá rovněž relevantní judikatura Ústavního soudu (byť nutno kriticky poznamenat, že tato judikatura není zcela konzistentní, podrobněji viz např. J. Vedral: K právním účinkům derogačního nálezu Ústavního soudu, in: Právní zpravodaj č. 8/2005, str. 12 - 15), který uvedl (nález sp. zn. Pl. ÚS 21/01, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 25, str. 109 - 110; č. 95/2002 Sb.), že „zrušením napadeného předpisu může dojít výhradně k jeho „vyřazení" z právního řádu České republiky a nikoliv k faktickému konstituování nové úpravy formou „ožívání" předpisu již dříve zrušeného. Opačný názor by podle přesvědčení Ústavního soudu mohl vést ke vzniku značné právní nejistoty a k překračování ústavně vymezených kompetencí Ústavního soudu. K „ožívání" dříve zrušeného či změněného právního předpisu v důsledku nálezu Ústavního soudu v uvedeném smyslu by mohlo dojít pouze tehdy, jestliže by to ústavní předpisy přímo umožňovaly (viz např. čl. 140 odst. 6 Ústavy Rakouska)." Tento názor je dále potvrzen např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 6/02 (tamtéž, sv. 28; č. 4/2003 Sb.). Z těchto nálezů jednoznačně plyne, že bez výslovné zákonné, resp. dokonce zřejmě ústavní, úpravy (viz uváděný příklad Rakouska) nelze dospět k závěru, že zrušením zákona může bez dalšího znovu nabýt platnosti a účinnosti právní předpis, tímto zákonem dříve derogovaný.

Argumentovat je možno též poukazem na některé historické příklady, z nichž plyne, že obnovit platnost již zrušeného právního předpisu lze pouze výslovným přijetím právního předpisu nového a nepostačuje tedy zrušení derogačních ustanovení, jak se stalo v nyní projednávané věci. Jen v tomto případě je totiž z rozhodnutí učiněného zákonodárcem dostatečně seznatelná jeho vůle, který právní předpis, v jakém rozsahu a v jaké podobě bude nově součástí našeho právního řádu, byť i v textové podobě identické, jako tomu bylo v minulosti".

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nemá důvodu se ani v nyní projednávané věci odchýlit od již vyslovených závěrů a konstatuje, že městský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období neměl, neboť tento opřel o ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH, jež pozbyla platnosti. Své závěry taktéž městský soud dostatečně odůvodnil.

Pokud stěžovatel namítal, že přes obsáhlou argumentaci postrádá v rozsudku odpověď na otázku ohledně právní jistoty stěžovatele coby adresáta právní normy, nelze s ním ani v tomto případě souhlasit. V odůvodnění rozsudku na straně 8 městský soud k předmětné žalobní námitce uvedl, že argumentace stěžovatele na daný případ nedopadá, neboť pokud stěžovatelem aplikovaná ustanovení zákona „neobživla" v důsledku přijetí zákona č. 109/2006 Sb. nejedná se o situaci, kdy by vedle sebe existovaly dvě účinná ustanovení právní normy, z nichž každé by na posuzovanou situaci nahlíželo jinak.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvod kasační stížnosti podřazený pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl shledán, když krajský soud dospěl ke správnému závěru, a to, že stěžovateli narok na odpočet daně v předmětných zdaňovacích obdobích nemohl vzniknout, neboť jím aplikovaná ustanovení § 68 odst. 10 a § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2004 se nestala novelou č. 109/2006 Sb. platnou a účinnou součástí tohoto zákona. Proto Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 14. října 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu