

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 31. 5. 2010, č. j. 7 Ca 361/2008 – 26,

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 napadá rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného č. j. 16592/08-1300-105163 ze dne 30. 10. 2008. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru č. j. 60849/08/003511/4269 ze dne 18. 3. 2008 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2007 vydaného Finančním úřadem pro Prahu 3, kterým byl stěžovateli snížen odpočet daně o částku 2 342 980 Kč.

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 byla platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH omezena 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 v reakci na žalobu doslova převzal odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci 2 Afs 131/2008 a 2 Afs 53/2009, ve kterých Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že prostým zrušením derogačního ustanovení bez výslovně provedeného projevu vůle zákonodárce nemůže dojít k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve derogovaných zákonných ustanovení. Podle soudu stěžovatelem aplikovaná ustanovení přestala být součástí právního řádu ČR.

Stěžovatel přes obsáhlou argumentaci postrádá v napadeném rozsudku odpověď na otázku ohledně své právní jistoty jako adresáta právní normy. Jak je vidět z odůvodnění rozsudku, soud se při posuzování nezabýval individuálními argumenty stěžovatele, ale pouze doslovně převzal odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v jiných případech.

Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že soud vykládá právní účinky článku XVII bod. 2 zákona č. 109/2006 Sb. jinak než stěžovatel, ačkoliv obě interpretace jsou rovnocenné a je tedy nutné přistoupit k takovému výkladu, který je pro stěžovatele příznivější.

S ohledem na Šestou směrnici 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 8. 9. 2010 odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 56/2009, kde zdejší 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) a d) s. ř. s.

Stěžovatel předně 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“.

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 předně poukazuje na to, že se k § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, v návaznosti na § 113 tohoto zákona po jeho novelizaci provedené zákonem č. 109/2006 Sb., v minulosti opakovaně vyjádřil, a to např. v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, a v navazujících rozsudcích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 -130 a ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109, a dále v celé řadě dalších rozhodnutí, z nichž lze uvést např. rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č. j. 8 Afs 22/2009 - 77, rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 53/2009 - 122, rozsudek ze dne 30. 9. 2009, č. j. 5 Afs 56/2009 - 62, rozsudek ze dne 19. 11. 2009, č. j. 5 Afs 67/2009 - 65, rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 72/2009 - 97, rozsudek ze dne 21. 12. 2009, č. j. 2 Afs 133/2008 - 91, a rozsudek ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 61/2009 - 145, všechny dostupné na www.nssoud.cz. Zdejší soud ve zmíněných rozhodnutích vždy dospěl k závěru, že s účinností od 1. 1. 2005 byly loterie a veškeré podobné hry podle zákona o loteriích plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud tedy musí konstatovat, že dosavadní judikatura zdejšího soudu je v posouzení předmětné otázky zcela konzistentní a ustálená, přičemž jde o názorovou shodu napříč jednotlivými senáty zdejšího soudu.

Právní názor, který zdejší soud v uvedené judikatuře vyslovil, stěžovatel zpochybňuje, nicméně i jeho argumentaci již Nejvyšší správní soud velmi zevrubně

posoudil, přičemž neshledal důvody, proč se od své dosavadní judikatury odchýlit. Nejvyšší správní soud taktéž rozhodoval v právní věcech samotného stěžovatele (např. rozsudek č. j. 5 Afs 56/2009 - 62 ze dne 19. listopadu 2009). V citovaném rozhodnutí dospěl k shodnému závěru, a to, 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.“*

Nezbývá tedy než v podstatě zopakovat, co Nejvyšší správní soud již k argumentům nynějšího stěžovatele uvedl.

Stěžovatel opakovaně namítá, 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. 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.

Zde ovšem Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že s obdobnou argumentací se vypořádal již v mnoha z výše citovaných rozhodnutí. V rozsudku č. j. 5 Afs 23/2010 - 180 ze dne 4. června 2010 konstatoval, že *„ v posuzované věci však bylo zákonem výslovně stanoveno, že předmětná ustanovení pozbývají platnosti dnem 31. 12. 2004. Skutečnost, že tato ustanovení nebyla přímo a výslovně „zrušena“, nýbrž jen „pozbyla platnosti“, je pak třeba vykládat tak, že se jedná toliko o odlišnost legislativně technickou (terminologickou), a nikoliv významovou. K ukončení jejich platnosti namísto výslovného 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 (k tomu srov. vedle rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, a rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, např. rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109). Již jen pro úplnost zdejší soud uvádí, že vzhledem k tomu, že citované ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty výslovně použilo pojem „pozbývají platnosti“, a nikoliv „pozbývají účinnosti“, lze dovodit i to, že se nejedná o tzv. termínované zákony, pro něž platí, že po stanoveném termínu sice takový zákon i nadále zůstává součástí právního řádu, jedná se však o zákon „bezúčinný“, „vyhaslý“.*

Ve výše citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil taktéž k námitce stěžovatele ohledně existence dvojího výkladu novely zákona o DPH provedené čl. XVII zákona č. 109/2006 Sb. Nejvyšší správní soud konstatoval, *„ že zákon o dani z přidané hodnoty nenabízel v rozhodné době, tj. v době od září 2007 do ledna 2008, v souvislosti s odpočtem daně z přidané hodnoty u loterií a jiných podobných her jakožto plnění od daně osvobozených rovnocenný dvojí výklad. Jedinou platnou a účinnou úpravou, kterou bylo v posuzovaném případě možné použít, bylo a je ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani*

z přidané hodnoty, které provozování loterií a jiných podobných her řadí mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.“

Stěžovatel dále ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. namítá, že se městský soud při posuzování žalobních námitek nezabýval individuálními argumenty stěžovatele, ale pouze doslovně převzal odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v jiných případech. Stěžovatel tedy namítá nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu nedostatečného odůvodnění.

Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Jak tento soud setrvale judikuje, v žalobě je třeba odlišovat uplatněné žalobní námitky, resp. žalobní body a jednotlivé dílčí argumenty na jejich podporu. Městský soud má povinnost vypořádat se ve svém rozsudku přezkoumatelným způsobem se všemi uplatněnými žalobními body, to ovšem neznamená, že musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce.

V daném případě stěžovatel uplatnil v žalobě v podstatě jeden žalobní bod, a to, že předmětná plnění stěžovatele v rámci provozování loterií či jiných podobných her podléhala osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, neboť se na ně vztahovala ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, která stěžovatel považoval za platná a účinná.

Městský soud zaujal k dané sporné otázce jednoznačný právní názor, a to, že se výše citovaná a stěžovatelem aplikovaná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nestala novelou č. 109/2006 Sb., platnou a účinnou součástí zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud odcitoval argumentaci z rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 56/2009 - 62 ze dne 30. 9. 2009 a č. j. 2 Afs 131/2008 - 137 ze dne 17. 4. 2009. S odkazem na výše citovaná rozhodnutí pak městský soud uzavřel, 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.

Pokud stěžovatel uvádí, že se městský soud nezabýval individuálními argumenty stěžovatele, nelze s ním souhlasit. Ze strany č. 5 rozsudku je zřejmé, že městský soud posuzoval i námitku týkající se aplikace směrnic, stejně jako argumentaci rozsudkem ESD C-363/05. Stěžovatel v kasační stížnosti předmětnou námitku blíže nespecifikuje, neuvádí, které z individuálních argumentů pominul městský osud posoudit, proto tato námitka není způsobilá bližšího soudního přezkumu.

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, 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.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že důvody kasační stížnosti podřazené pod § 103 odst. 1 písm. a) ani d) s. ř. s. nebyly shledány, neboť městský 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 16. listopadu 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu