



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **A., spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Josefem Mejstříkem, advokátem se sídlem v Nymburku, Boleslavská 139, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 4. 2004, č. j. 28 Ca 460/2001 - 26,

t a k t o :

Rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 9. dubna 2004, č. j. 28 Ca 460/2001 - 26, **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 9. 4. 2004, č. j. 28 Ca 460/2001 - 26, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 8. 2001, č. j. 6557/01-130, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Nymburce ze dne 6. 4. 2001, č. j. 30607/01/053911/1884, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2000. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel se k 1. 1. 2000 stal plátcem DPH a v období leden až březen 2000 uplatňoval DPH v souladu se zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), ve znění platném do 31. 3. 2000. Od 1. 4. 2000 byl zákon o DPH změněn zákonem č. 22/2000 Sb., který stanovil jiný způsob výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet pro provozovatele loterií a jiných podobných her, jímž byl i stěžovatel a podle § 20 odst. 7 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2001 byl stěžovatel povinen po skončení kalendářního roku provést vypořádání nároku na odpočet daně,

a to rovněž pomocí výše uvedeného koeficientu vypočítaného z hodnot plnění za celý rok. Stěžovatel v provedeném ročním vypořádání rozdělil zdaňovací období na dvě části, a to období leden až březen, kdy pro výpočet použil koeficient podle znění zákona platného do 31. 3. 2000 a na období duben až prosinec, kdy použil zákon o DPH ve znění zákona č. 22/2000 Sb. Správce daně s tímto způsobem nesouhlasil a platebním výměrem vyměřil stěžovateli daň ve výši 1 307 537 Kč. Zákonnost platebního výměru potvrdilo v odvolacím řízení i finanční ředitelství. Městský soud připustil, že při vypořádání nároku na odpočet DPH bylo v případě stanovení koeficientu nezbytné zohlednit změnu, ke které došlo v § 20 odst. 2 zákona o DPH během roku 2000, tzn. že do součtu jmenovatele koeficientu se musely nově započítat vklady ze sázkových her provozovaných podle § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“), a to nejen za období duben až prosinec roku 2000, ale i za první tři měsíce tohoto roku. Jiný způsob vypořádání ročního nároku na odpočet daně podle názoru městského soudu zákon nepřipouští a neupravuje, a to ani v přechodných ustanoveních. V nedostatku přechodných ustanovení, která by stěžovateli umožňovala postupovat při ročním vypořádání jiným způsobem, nelze spatřovat nepřípustnou retroaktivitu zákona. Ke změně podmínek způsobu krácení daně na vstupu došlo v průběhu kalendářního roku 2000 a stěžovatel byl povinen provést vypořádání nároku za celý kalendářní rok.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a namítal tak jak nesprávné posouzení právní otázky městským soudem, tak nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Stěžovatel především namítal, že rozhodnutí soudu nemá oporu v zákonných ustanoveních a jeho závěry v podstatě neodůvodňují napadené rozhodnutí. Poukázal na příčinu sporu, která je v názoru na způsob vypořádání nároku na odpočet DPH po skončení kalendářního roku, v jehož průběhu došlo ke změně zákona. K ročnímu vypořádání nebyla vydána přechodná ustanovení, proto je nutno zvolit výklad zákona, který by nezpůsobil újmu daňovým subjektům. Při změně zákonné úpravy v průběhu zdaňovacího období nelze podle názoru stěžovatele uplatnit novou úpravu i na období roku, kdy ještě nenabyla účinnosti. Takový postup je v právním státu nepřípustný. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) stanoví zdaňovacím obdobím jeden kalendářní rok, neupravuje však situaci, kdy v průběhu tohoto období dojde ke změně zákona. V takových případech je nutno zdaňovací období rozdělit na časové úseky korespondující s platnými předpisy. Postupoval-li správce daně při přeúčtování celého kalendářního roku podle novelizovaného zákona ve znění platném od 1. 4. 2000, pak na předchozí část zdaňovacího období, tj. od 1. 1. do 31. 3. 2000, působí zákonná úprava zpětně, což je nepřípustné, zvláště pokud je tím daňový subjekt poškozen. V případě stěžovatele činil rozdíl způsobený použitím retroaktivity zákona více než 1,3 milionu Kč. Stěžovatel trvá na tom, že neporušil zákon, neboť v průběhu celého zdaňovacího období 12 měsíců prováděl zdanění v souladu s platnou právní úpravou, a použití novely zákona na období, kdy ještě nebyla účinná, porušuje jeho právní jistotu. V rozhodnutí městského soudu nejsou uvedeny důvody, pro které bylo nutno do koeficientu pro výpočet podle § 20 odst. 2 zákona o DPH započítat vklady stanovené novelou účinnou od 1. 4. 2000, nejednom za období duben až prosinec roku 2000, ale i za první tři měsíce tohoto roku. Neexistence přechodných ustanovení dokládá špatnou práci zákonodárců a nemůže jít k tíži daňového subjektu, který v jednotlivých časových úsecích zdaňovacího období dodržoval zákony v platném znění. Stěžovatel se odvolal na čl. 2 odst. 3 zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv

a svobod (dále jen „LZPS“), podle kterého každý může činit, co není zákonem zakázáno a naopak nesmí být nucen činit, co mu zákon neukládá. Správce daně proto nemůže daňový subjekt nutit k postupu, který zákon neupravuje. Dále odkázal na čl. 4 a čl. 11 odst. 5 LZPS. Z uvedených důvodů se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo stížní body za neopodstatněné. Stěžovatel zpochybňuje částku daňové povinnosti, přičemž rozdíly, které uvádí, se týkají placení daně a ne jeho vyměření. Vypořádání na konci kalendářního roku 2000 podle § 20 odst. 6 zákona o DPH mělo být provedeno za celý rok 2000. Při vypořádání se do řádku 31 daňového přiznání měla zahrnout mimo jiné plnění negativně vymezená v § 20 odst. 2 citovaného zákona ve znění platném od 1. 4. 2000, a to i za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 3. 2000. Námitku, že stěžovatel byl oprávněn na konci kalendářního roku 2000 rozdělit zdaňovací období na dvě části a vypočítat vypořádání nároku na odpočet pro něj výhodnějším způsobem, nemá oporu v přechodných ani jiných ustanoveních zákona o DPH. Tento způsob krácení daně za celý rok 2000 vyplývá z novel zákona o DPH č. 129/1999, 17/2000 a 22/2000. Proto navrholo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

K námitce týkající se nesprávného právního posouzení nepřípustné retroaktivity zákona je nezbytné konstatovat podstatu krácení nároku na odpočet a vývoj úprav znění ustanovení § 20 zákona o DPH. V tomto ustanovení jsou stanoveny podmínky, za nichž se zkracuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění u plátců, kteří nemají nárok na odpočet daně v plné výši, ale jsou povinni jej na vstupu zkracovat, protože mají nejen příjmy nebo výnosy, u nichž mají nárok na odpočet daně, ale i zdanitelná plnění od daně osvobozená, případně u nichž není nárok na odpočet. Takovým plátcem byl v roce 2000 i stěžovatel. Propočet krácení nároku na odpočet podle pravidel uvedených v § 20 zákona o DPH je tedy stanovením poměru míry použití přijatých zdanitelných plnění pro ta plnění, u kterých je nárok na odpočet. Odhaduje se proto z poměru uskutečněných zdanitelných plnění za příslušné zdaňovací období tak, že odpočet daně za příslušné zdaňovací období se vynásobí koeficientem nároku na odpočet daně. Ustanovení § 20 odst. 2 zákona o DPH stanoví, která plnění nebudou zahrnuta do jmenovatele při výpočtu koeficientu. Tento propočet se provádí za každé zdaňovací období. Protože však algoritmus výpočtu pouze odhaduje výši faktického nároku na odpočet, zákon ukládá, aby plátce po skončení kalendářního roku propočet upřesnil. Přepočet se provádí stejně jako v jednotlivém zdaňovacím období s tím rozdílem, že se vychází z údajů za celý kalendářní rok. Rozdíl oproti souhrnu uplatněného odpočtu za všechna zdaňovací období kalendářního roku se vypořádá v posledním daňovém přiznání za kalendářní rok.

Zákonem č. 17/2000 Sb. byla s účinností od 1. 1. 2001 podstatně dotčena ustanovení zákona o DPH týkající se způsobu uplatnění odpočtu, a to přidáním nového § 19a a změnou znění § 20 včetně jeho nadpisu, s výjimkou odst. 2. Tento odstavec citovaného ustanovení zákon č. 17/2000 Sb. oproti předešlé úpravě nezměnil a jeho změna byla provedena až zákonem č. 20/2000 Sb. s účinností od 1. 4. 2000. V důvodové zprávě k zákonu

č. 20/2000 Sb. není důvod změny tohoto ustanovení v průběhu zdaňovacího období zmíněn. Dopady této změny neřeší ani přechodná ustanovení k tomuto zákonu. Lze tedy konstatovat, že zákonodárce neobjasnil, z jakého důvodu účinnost rozsáhlé změny § 20 zákona o DPH stanovil v souladu s požadavkem stability zákonné úpravy v ročním zdaňovacím období až na počátek nového roku, zatímco část tohoto ustanovení změnil již s účinností od 1. 4. 2000. V případě ustanovení § 20 odst. 2 zákona o DPH se jedná nepochybně o hmotněprávní ustanovení, neboť přímo ovlivňuje způsob výpočtu daně. Stěžovatel tedy v souladu s platným zněním zákona v prvních třech měsících roku 2000 postupoval při výpočtu výše odpočtu jiným způsobem než v dalších devíti měsících.

Protože v ročním přepočtu nároku na odpočet se nově přepočítávají hodnoty odpočtů pomocí koeficientu, aby se ověřila správnost odhadu faktického nároku na odpočet, je zřejmé, že pokud byly hodnoty na odpočet DPH vypočítávány v prvních třech měsících roku podle koeficientu, který byl stanoven jiným způsobem než ve zbývajících devíti měsících roku, je třeba tuto skutečnost při ročním přepočtu zohlednit, neboť opačným postupem by byl konečný výsledek zkreslen. Má-li být ročním přepočtem ověřena správnost výpočtu za jednotlivá zdaňovací období, pak při užití jiných pravidel výpočtu při tomto ověřování by se výsledky lišily. Byl-li tedy při výpočtu hodnot odpočtu za první tři měsíce roku 2000 použit koeficient stanovený zákonem účinným pro toto období a bude-li výpočet ověřován s použitím koeficientu stanoveného na základě odlišných údajů, nebude tak jednak zjištěna jeho správnost a jednak bude přepočítán podle zákona, který v daných zdaňovacích obdobích nebyl účinný. Takový postup je nutno označit jednoznačně za nepřípustnou retroaktivitu zákona a nelze jej připustit ani v případě, že přechodná ustanovení zákona č. 17/2000 Sb. a č. 22/2000 Sb. tuto situaci neupravují. K otázce retroaktivity právních norem se Nejvyšší správní soud již v minulosti vyjádřil v rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 28/2003, v němž uvedl, že „Ze samotné povahy práva vyplývá zásada, že právní normy nepůsobí zpětně; podle právní normy se zpravidla upravují jen ty právní vztahy, které vznikly po dni, kdy tato norma nabyla účinnosti. Každý ústavně přípustný případ retroaktivity je nutno *expressis verbis* zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadami jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (čl. 1 Ústavy České republiky). Znakem právního státu je právní jistota, ochrana důvěry občanů v právo, jejíž výrazem je mimo jiné i zákaz retroaktivity právních norem“. Ustanovení § 20 odst. 7 zákona o DPH ve znění platném od 1. 1. 2001 ukládající provést vypořádání nároku na odpočet DPH za celý kalendářní rok 2000 je proto nutno vykládat tak, aby nebylo v rozporu s ústavním pořádkem, tj. s Ústavou České republiky a LZPS. Podle čl. 11 odst. 5 LZPS lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona a podle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Zákon o DPH stanovil pro měsíce leden až březen 2000 odlišná pravidla pro zjištění výše odpočtu. Při ročním přepočtu, který má kontrolní účel, nelze proto použít na toto období způsob výpočtu, který v tomto období zákon nestanovil. Opačný výklad § 20 odst. 7 zákona o DPH ve znění platném od 1. 1. 2001 by byl v rozporu s uvedenými ustanoveními ústavních zákonů.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v tomto případě je nutno z ustanovení § 20 odst. 7 zákona o DPH dovodit povinnost provést po ukončení roku 2000 vypořádání nároku na odpočet, což stěžovatel učinil. Při ročním vypořádání však bylo nutno zohlednit změny výpočtu koeficientu v průběhu zdaňovacího období, což lze učinit pouze rozdělením zdaňovacího období na jeho části, ve kterých platila stejná pravidla pro krácení nároku na odpočet. Tento ústavně konformní výklad ustanovení § 20 odst. 7 zákona o DPH není v rozporu s jeho jazykovým výkladem a zejména s jeho účelem, kterým je upřesnění správné výše nároku na odpočet.

Z výše uvedeného je zřejmé, že městský soud vyložil ustanovení § 20 zákona o DPH v rozporu s čl. 11 odst. 5 LZPS, čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a základními zásadami daňového řízení uvedenými v § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. Námitka stěžovatele podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je tedy důvodná.

Stěžovatel dále namítal, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť jeho závěry v podstatě neodůvodňují napadené rozhodnutí. Tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, neboť z rozhodnutí městského soudu je zřejmé, že se otázkou aplikace § 20 odst. 7 zákona o DPH zabýval, dospěl k závěru, který odůvodnil, přičemž jsou patrné důvody jeho rozhodnutí.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako důvodnou a napadený rozsudek jako nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil. Městský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud o náhradě nákladů kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu