



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **VIKTORIAPLAY, a. s.**, se sídlem Nitranská 1, Liberec, zastoupeného Mgr. Karlem Volfem, advokátem se sídlem Jindřicha Plachty 28, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 7. 2007, čj. 9157/07-1300, čj. 9163/07-1300, čj. 9166/07-1300 a čj. 9168/07-1300, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 13. 5. 2008, čj. 59 Ca 90/2007 - 39, vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 58/2008, a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2007, čj. 14181/07-1300-500391, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 8. 7. 2008, čj. 59 Ca 166/2007 - 33, vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 78/2008,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 8 Afs 58/2008 a 8 Afs 78/2008 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 8 Afs 58/2008.
- II.** Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 11. 7. 2007, čj. 9157/07-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Liberci (správce daně) ze dne 6. 2. 2007, čj. 26223/07/192913/7059, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2006 ve výši 1 113 977 Kč.

Rozhodnutím ze dne 11. 7. 2007, čj. 9163/07-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 20. 3. 2007, čj. 68131/07/192913/7059, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2006 ve výši 273 321 Kč.

Rozhodnutím ze dne 11. 7. 2007, čj. 9166/07-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 4. 2007, čj. 106078/07/192913/7059, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007 ve výši 23 228 Kč.

Rozhodnutím ze dne 11. 7. 2007, čj. 9168/07-1300, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 3. 5. 2007, čj. 122471/07/192913/7059, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2007 ve výši 30 352 Kč.

Rozhodnutím ze dne 29. 10. 2007, čj. 14181/07-1300-500391, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 11. 6. 2007, čj. 139990/07/192913/7059, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 30 526 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2007, čj. 9157/07-1300, čj. 9163/07-1300, čj. 9166/07-1300 a čj. 9168/07-1300, žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který ji rozsudkem ze dne 13. 5. 2008, čj. 59 Ca 90/2007 - 39, zamítl.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2007, čj. 14181/07-1300-500391, žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který ji rozsudkem ze dne 8. 7. 2008, čj. 59 Ca 166/2007 - 33, zamítl.

Krajský soud v obou rozsudcích shodně uvedl, že v posuzovaných věcech je nesporné, že žalobce provozoval loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Podle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro posuzovaná zdaňovací období, je provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 zákona o dani z přidané hodnoty) zařazeno při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 o dani z přidané hodnoty mezi plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Podle § 113 zákona o dani z přidané hodnoty nabyl § 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 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 2005, nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije 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 tento zákon nestanoví jinak [§ 72 odst. 2 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty]. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že toto ustanovení jednoznačně omezuje možnost plátce daně, který provozuje loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 60 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy uskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet podle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k provozování loterií a jiných podobných her.

K možné aplikaci § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty na případ žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích krajský soud uvedl, že podle citovaného ustanovení bylo od daně s nárokem na odpočet osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her

(§ 60 o dani z přidané hodnoty), 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, (dále jen „zákon o loteriích“). Toto ustanovení však bylo definitivně zrušeno ke dni 31. 12. 2004, neboť podle § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty k tomuto dni uvedené ustanovení společně s § 51 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty pozbylo platnost. Od 1. 1. 2005 zároveň nabyl účinnosti § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty a provozování loterií a jiných podobných her (§ 60 zákona o dani z přidané hodnoty) bylo od tohoto data zařazeno mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Na tom nemůže nic změnit ani znění čl. XVII bodu 2 [pozn. Nejvyššího správního soudu: krajský soud zde omylem uvedl § 59 bod 2., jedná se přitom o zřejmou chybu v psaní] zákona č. 109/2006 Sb., podle něhož se s účinností od 1. 4. 2006 zákon o dani z přidané hodnoty mění tak, že v § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a). Citované ustanovení v žádném případě nelze vykládat tak, jak se domnívá žalobce, že touto novelizací došlo k obnovení účinnosti § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť toto ustanovení definitivně pozbylo platnosti k 31. 12. 2004.

III. 1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům krajského soudu obsahově shodnými kasačními stížnostmi. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel namítl, že byl-li v důsledku ustanovení zákona č. 109/2006 Sb. změněn § 113 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že bylo vypuštěno pozastavení účinnosti § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, který nebyl nikdy zrušen, pak toto ustanovení nabylo opět ke dni 1. 4. 2006 účinnosti. Touto skutečností vzniklo stěžovateli právo uplatňovat nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně.

III. 2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasačních stížností jako nedůvodných.

III. 3

Nejvyšší správní soud spojil řízení o kasačních stížnostech ke společnému projednání a rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), neboť směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově i právně souvisí, žaloby byly zamítnuty ze stejných důvodů a kasační stížnosti stojí na stejných argumentech.

III. 4

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

V posuzovaných věcech není sporu o tom, že stěžovatel provozoval ve zdaňovacích obdobích listopad roku 2006, prosinec roku 2006, leden roku 2007, únor roku 2007 a březen roku 2007 loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 60 zákona o dani z přidané hodnoty. Podstatné je pak 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. Sporná je zejména případná aplikace § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty na dané případy.

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 až § 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, nabyt 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 písmene a) čárka nahradila tečkou, písmeno b) se zrušilo a zároveň se zrušilo označení písmene 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 účinnosti 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 nabylo účinnosti dne 1. 4. 2006, byl § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěn. Výsledkem tohoto, jakkoli jistě nepřilíš 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 stížnostmi napadených rozsudcích, stejně jako předchozí právní závěr žalovaného, je proto správný.

Nejvyšší správní soud shledal napadené rozsudky krajského soudu zákonnými, proto kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. prosince 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu