



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: SAZKA, a.s.**, se sídlem Praha 9, K Žižkovu čp. 851, IČ: 47116307, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.9.2008, č.j.: 13273/08-1300-105163,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle ust. § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2007, vystavenému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 13.2.2008 pod č.j.: 50798/08/009511/4420 na částku 4.201.392,-Kč.

Žalobce v podané žalobě nesouhlasil s právním názorem žalovaného a správce daně, podle kterého žalobce neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění týkajících se vybraných loterií a jiných podobných her. Podstatou sporu o vyměření daně z přidané hodnoty je otázka, zda žalobce byl jako provozovatel ostatních loterií a her osvobozen od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet či nikoliv, tj., jaké jsou účinky novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb. (dále jen „zákon č. 109/2006 Sb.“), jež nabyla účinnosti dne 1. dubna 2006. Uvedeným zákonem č. 109/2006 Sb. bylo ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) vypuštěno ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty,

kteřé původně stanovilo, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty pozbývá platnosti dnem 31. prosince 2004, a to tak, že toto omezení nadále stanoveno není.

Žalobce v podané žalobě nejprve rozebíral právní pojmy nabytí platnosti a účinnosti. Uvedl, že nabytím platnosti se v souladu se zákonem č. 309/1999 Sb. o Sbírce zákonů (dále jen „zákon o Sbírce zákonů“) rozumí, že se zákon stane součástí právního řádu České republiky. Platí, že zákon nabývá platnosti dnem vyhlášení ve Sbírce zákonů. Dnem vyhlášení je den rozeslání příslušné částky Sbírky zákonů, uvedený v jejím záhlaví. Nabytí platnosti je tedy jasně definováno zákonem o Sbírce zákonů a nemůže být příslušným zákonem nijak měněno. Platnost je pak základním předpokladem účinnosti zákona. Účinnost zákona znamená možnost způsobit následky s přijetím zákona spojené, tj. jeho aplikovatelnost. Pokud se týká pozbytí platnosti a účinnosti, obecným právním předpisem upraveno není. Pozbude-li zákon platnosti, pozbude zároveň i účinnosti.

Ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty nabyly platnosti dne 23. dubna 2004, neboť toho dne byl zákon o dani z přidané hodnoty zveřejněn ve Sbírce zákonů. Nabytí účinnosti těchto ustanovení upravuje § 113 tohoto zákona, který stanoví, že tento zákon nabývá účinnosti dnem vstupu Smlouvy o přistoupení ČR k Evropské unii v platnost, s výjimkou ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004. Žalobce namítal, že stavba této věty odporuje zákonům formální logiky. Toto ustanovení stanoví, že některá ustanovení pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004, ovšem již neřeší otázku, kdy tato ustanovení nabývají účinnosti. Vzhledem k tomu se žalobce přiklání ke stanovisku, že tato ustanovení nabývají účinnost stejně jako celý zákon, tj. dnem 1. května 2004. Pokud se týká pozbytí platnosti a účinnosti těchto ustanovení, z dikce zákona lze vyvodit, že od 1. ledna 2005 tato ustanovení nebyla platná, ovšem zákon vůbec neřešil jejich zrušení či vypuštění ze zákona. Žalobce odkázal na Legislativní pravidla vlády, dle kterých zrušuje-li se ustanovení právního předpisu, vyjádří se to v textu novely slovy „se zrušuje“. V daném případě k tomu však nedošlo, neboť výraz „zrušuje se“ nebyl v souvislosti s předmětnými ustanoveními použit. Dle žalobce tak předmětná ustanovení od 1. ledna 2005 pozbyla sice platnosti, nebyla však zrušena. Pojem „zrušuje se“ nelze zaměňovat s pojmem „pozbývá platnosti“. Aktem pozbytí platnosti existence samotného zneplatněného nezaniká, na rozdíl od zrušení. Neplatné tedy nadále existuje, lze tedy v případě zákonného ustanovení hovořit o „spícím ustanovení“.

Žalobce odkázal na právní stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd České republiky, které nechal zpracovat. V tomto se konstatuje, že daná problematika je již vyřešena plenárním usnesením Ústavního soudu ze dne 9. března 2004, sp.zn. Pl. ÚS 2/02. Žalobce cituje z tohoto nálezu tak, že : „*zmíněná derogace ... měla za následek rehabilitaci ustanovení původně zrušeného (které je tak součástí právního řádu i nadále). Ústavní soud proto i ve věci sp. zn. Pl. ÚS 2/02 dovodil, že zrušením derogačního (zrušovacího) ustanovení se obnoví stav založený ustanovením původně zrušeným*“. Žalobce dovozoval, že v případě zrušení derogačního ustanovení obsaženého v § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb., došlo ke zcela zřetelné rehabilitaci ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedená ustanovení nikdy nebyla zrušena, jako tomu bylo v případě, o kterém rozhodoval Ústavní soud. Dovozuje-li tedy Ústavní soud, že pokud je zrušeno derogační ustanovení, obnovuje se stav založený před ním, je tento názor plně aplikovatelný i na tento případ. Tato ustanovení tedy byla rehabilitována a opětovně včleněna do platného právního řádu. Tato ustanovení jsou tak platná a účinná a je podle nich v praxi nutné postupovat, což znamená, že zdanitelná plnění přijatá v rámci provozování vybraných loterií a jiných podobných her jsou dle platné právní úpravy od daně z přidané hodnoty osvobozena s nárokem na odpočet daně.

Žalobce dále poukázal na znalecký posudek zpracovaný soudním znalcem Ing. Josefem Nocarem ze dne 29. prosince 2006, který nechal žalobce zpracovat. Soudní znalec zde uvedl, že žalobce postupoval v případě sestavení daňového přiznání správně.

K tvrzení žalovaného, že zákon o dani z přidané hodnoty vzhledem k ust. § 113 již dne 1. ledna 2005 neobsahoval předmětná sporná ustanovení, žalobce uvedl, že dotčená ustanovení nikdy nebyla zrušena či ze zákona vypuštěna, pouze ztratila platnost ve smyslu § 113, avšak nadále byla součástí právního řádu (byť podle právní úpravy platné a účinné od 1. ledna 2005 do 31. března 2006 neplatná a neúčinná). Podle žalobce zrušením textu ustanovení stanovícího pozbytí platnosti dojde k úplné rehabilitaci ustanovení, jejichž platnost byla omezena. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že došlo pouze ke zrušení nadbytečného právního ustanovení, které již nemělo právní účinky. Žalovaný svým názorem popírá právní názor vyjádřený Ústavním soudem ČR, který je nutné považovat ze jednu z nejvyšších právních autorit.

Žalobce rovněž odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 7 Afs 156/2006 ze dne 6. ledna 2006. Z tohoto rozhodnutí pak cituje mj.: *„Jestliže Ústavní soud ve svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad (...) by představoval logickou chybu (...). Navíc nelze přehlédnout, že opačný závěr by ve svých důsledcích vedl k nerovnosti účastníků jednotlivých soudních řízení a k nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což samozřejmě představuje pochybení dosahující ústavní intenzity. (...) V podmínkách právního státu je proto nemyslitelné, aby obecný soud, s vědomím judikatury Ústavního soudu, s odvoláním na dikci zákona zvolil takovou jeho interpretaci, kterou Ústavní soud považuje za protiústavní“.* Žalobce v těchto třech žalobách dále odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp.zn. II ÚS 355/02 ze dne 14. října 2002: *„V souladu s četnou judikaturou Ústavního soudu (...) je právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, resp. v jeho právní větě, má-li obecnou povahu, obecně závazný při řešení typově shodných případů“.*

Žalobce dále polemizoval s názorem žalovaného ohledně úmyslu zákonodárce při přijímání předmětné novely zákona. Žalovaný uvádí, že zrušením právně neexistujících ustanovení revidoval zákonodárce právní stav tak, aby došlo k větší právní jistotě daňových subjektů. Od 1. ledna 2005 je provozování loterií a jiných podobných her posuzováno dle ust. § 51 odst. 1 písm. j), tj. jedná se o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Dle výkladu žalobce by tak existoval stav, který by nebyl slučitelný s právní jistotou – na jedno plnění by totiž existovaly dvě právní normy, jedna nárok na odpočet přiznávající a druhá nikoliv. Žalobce k tomuto názoru uvádí, že nezastírá, že text zákona by tak obsahoval dvě odlišné právní úpravy. Tuto duálnost a protichůdnost právní úpravy by měl řešit zákonodárce a nikoliv žalovaný, a to standardní legislativní cestou. K tomu doplnil, že zásada právní jistoty by v daném případě měla chránit adresáty právní normy, neboť jim dává jistotu, že zákonná úprava či její nedostatky nemohou být zneužity v jejich neprospěch. Nelze totiž zneužívat nedokonalosti zákona ve prospěch ochrany státních zájmů nad zájmy adresátů právní normy. Stát by měl věnovat tvorbě právních předpisů nejvyšší péči a zajistit, aby právní norma byla svým adresátům zcela jasná a přesně vymezovala jejich práva a povinnosti. Je-li k dispozici více možných výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který co nejméně zasahuje do toho konkrétního základního práva či svobody. Tento princip plyne přímo z ústavního pořádku. Princip právní jistoty představuje jednu z fazet materiálně, tj. hodnotově, chápaného právního státu, jehož ústavně normativní výraz je obsažen v čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Žalobce v této věci dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 2 Afs 24/2005 ze dne 14. července 2005, ze kterého cituje, že pokud „daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu

mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce)“. Pokud tedy žalobce připustil, což tímto nečiní, že existuje i jiný možný výklad týkající se sporné právní otázky, pak je dle jeho názoru nutné, aby žalovaný vzal v úvahu i jeho výklad týkající se důsledků novely ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud jde o úmysl zákonodárce při přijímání zákona č. 109/2006 Sb., návrh na změnu ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty přednesla poslankyně Michaela Šojdrová, aniž ho jakkoli odůvodnila. Žalobce dále v žalobě uvádí přepis protokolů z jednání Poslanecké sněmovny a následně Senátu, který návrh zákona posléze vrátil s pozměňovacími návrhy, které mimo jiné vypouštěly změnu ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty. Poslanecká sněmovna následně setrvala na původním návrhu zákona. Poukázal na to, že dle vyjádření tehdejšího ministra financí Bohumila Sobotky byl i ten přesvědčen, že zrušením ust. § 113 písm. b) citovaného zákona dojde k rehabilitaci ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 citovaného zákona, podle nichž budou loterie a jiné podobné hry osvobozeny s nárokem na odpočet daně.

Žalobce nesouhlasil s názory žalovaného na nálezy Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 2/02. Tvrdil, že názory žalovaného si vnitřně odporují - na jedné straně žalovaný konstatuje, že předmětný nálezy se týká jiného případu s odůvodněním, že dle názoru žalovaného nedošlo k výslovnému zrušení předmětných ustanovení. V zápětí výslovně uvádí, že dotčená ustanovení byla vypuštěna z právního řádu. Doplnil, že žalovaný svým tvrzením absolutně popírá rozhodovací činnost Ústavního soudu.

Pokud jde o zmiňované stanovisko Ústavu státu a práva AV ČR, to žalovaný odmítá s odůvodněním, že se jedná o jiný případ, což žalobce odmítá. Navíc v daňovém řízení nelze důkaz odmítnout s poukazem na to, že finanční orgán se stanoviskem nesouhlasí.

Rovněž znalecký posudek Ing. Nocara žalovaný odmítl jako důkaz, neboť pro něj není právně závazný. Žalobce tvrdil, že jde o naprostý projev ignorace právní úpravy daňového řízení obsažené v daňovém řádu. Žalobce citoval ust. § 31 odst. 4 tohoto zákona, které výslovně uvádí znalecké posudky jako použitelné důkazní prostředky. Pokud by dle názoru žalobce žalovaný připustil pouze důkazy, které jsou pro něj právně závazné, jednalo by se nanejvýš o právní předpisy, kterými ovšem lze jen stěží bez dalších materiálů něco konkrétního ve vztahu k daňové povinnosti prokázat.

K názoru správce daně vyjádřeným v protokolu o ústním jednání ze dne 5.2.2008, podle kterého jsou-li „ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty od 1.1.2005 právně neplatná, není podstatné, zda je ust. § 113 písm. b) téhož zákona, které právě řeší jejich platnost, součástí právního řádu či nikoliv.“ Žalobce zastává opačný názor – v daném případě je zásadní, zda je ust. § 113 písm. b) zákona součástí právního řádu či nikoliv.

Žalobce se rovněž vyjádřil k názoru žalovaného ohledně VI. Směrnice EU, která stanoví, že pro sázkové hry není připuštěna možnost přiznání nároku na odpočet daně. Poukázal zejména na to, že směrnice zavazuje pouze členský stát a je na něm, aby ji provedl prostřednictvím vnitrostátního práva. Žalovaný má tedy užít vnitrostátního práva a nikoli odkazovat na směrnici EU.

Žalobce dále napadal argumentaci žalovaného, podle které pokud by uznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, dostal by se žalobce do výhodnějšího postavení oproti jiným daňovým subjektům provozujícím stejná plnění, kteří v souladu se zákonem nárok na odpočet daně neuplatňují. To by bylo porušením zásady rovnosti daňových subjektů. Žalobce tento názor považoval za mylný z následujících důvodů: v předmětném ustanovení se hovoří pouze o procesní rovnosti daňových subjektů a uplatnění či neuplatnění nároku na odpočet závisí pouze na vůli daňového subjektu. Dle § 72 je uplatnění nároku na

odpočet právem subjektu, nikoli jeho povinností. Rozhodne-li se tedy subjekt nárok neuplatnit, jde pouze o jeho věc, ale z tohoto rozhodnutí nelze odvozovat práva ostatních subjektů.

Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, včetně rozhodnutí správce daně, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby. K podstatě věci uvedl, že platností právní normy se rozumí skutečnost, že se právní norma stala součástí platného právního řádu. Pokud není právní norma platná, nemůže být součástí právního řádu. Aby se opět stala jeho součástí, musí být vyhlášena ve Sbírce zákonů. Na základě ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty pozbyla ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 platnost ke dni 31. prosince 2004. Od 1. ledna 2005 tedy nejsou součástí právního řádu. Zrušením písmena b) § 113 tak bylo zrušeno nadbytečné ustanovení, které již nemělo žádné právní účinky. Žalovaný nesouhlasil s rozbořem žalobce ohledně pojmů „zrušuje se“ a „pozbývá platnosti“ a nesouhlasil ani s názorem žalobce na platné a účinné znění § 113 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný uznává žalobcem zmiňované nálezy Ústavního soudu, s tím, že se týkají jiné právní situace – zrušení zrušujícího ustanovení a nikoli zrušení ustanovení omezující platnost ustanovení, která již právně neexistují.

K platnosti právní normy, žalovaný sdělil, že sám žalobce uvedl, že nabytím platnosti se zákon stává součástí právního řádu. Předmětná ustanovení tedy nemohou být platná, pokud nejsou vyhlášena zákonným způsobem. K problematice nálezů Ústavní soudu žalovaný uvedl, že se týkají zrušovacího ustanovení, tedy jiného právního případu. Dále sdělil, že jestliže předmětná ustanovení pozbyla platnosti, nemusí být následně vypuštěna pojmem „zrušuje se“, neboť pozbytím platnosti již nejsou součástí právního řádu. Žalovaný měl za to, že se nejedná o spící ustanovení, jak dovozují žalobce, ale o „mrtvé“ ustanovení, které nelze provedeným způsobem oživit a vrátit do právního řádu. Lze je pouze vyhlásit jako nový právní předpis ve Sbírce zákonů, což se nestalo. Pokud se týká úmyslu zákonodárce, žalovaný nesouhlasil se závěrem žalobce o existenci dvou odlišných právních norem upravujících nárok na odpočet daně. Žalovaný považoval za nepodstatné vyjadřovat se k úmyslům zákonodárce. Pokud jde o stanovisko Ústavu státu a práva Akademie věd, žalovaný v souladu se zákonem sdělil žalobci v napadeném rozhodnutí důvody, pro které neuznal uvedené stanovisko za důkaz o tvrzení žalobce v otázce sporu. Jako důvod uvedl skutečnost, že posudek vychází z nálezů Ústavního soudu, které se týkají jiného právního případu. Pokud jde o VI. Směrnici EU, žalovaný uvedl, že odkaz na tuto směrnici nebyl důvodem pro neuznání nároku na odpočet. Žalovaný jej uvedl pro úplnost. Vzhledem k tomu, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem, nemohlo dojít k vyvlastnění majetku žalobce, ale naopak, pokud by byl jeho nárok uznán, získal by žalobce neoprávněný prospěch. Rovněž nemohlo dojít ani k nepřipustnému zásahu do práv žalobce či k porušení zásad uplatňování státní moci, jak tvrdí žalobce.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zopakoval, že názor žalovaného ohledně platnosti právních předpisů vyvracejí nálezy Ústavního soudu. Doplnil, že v obou případech se do zákona navrátila ustanovení zákona, jež nebyla vůči adresátům vymahatelná, a to z důvodu, že v určité době je účinné znění příslušného zákona neobsahovalo. V obou případech tedy došlo k rehabilitaci již „právně neexistujících“ ustanovení. Uvedl, že předmětná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty byla jako součást zákona vyhlášena ve Sbírce zákonů dne 23. dubna 2004. Opětovné vyhlášení těchto ustanovení ve Sbírce zákonů by bylo nadbytečné a rozhodně by nemělo jakékoli právní opodstatnění. V dalších bodech pak žalobce opakuje svá stanoviska vyjádřená v žalobě či na ně přímo odkazuje.

Soud rozhodoval ve věci bez nařízení ústního jednání podle § 51 odst. 1 s.ř.s., neboť účastníci vyjádřili s takovým postupem soudu souhlas. Soud po úkonech, které učinil ve vztahu k insolvenčnímu správci, následně jednal při splnění podmínek ustanovení § 264 odst. 2 insolvenčního zákona se žalobcem.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) a to v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Ze správního spisu vyplynuly tyto pro věc rozhodné skutečnosti:

Platebním výměrem vydaným Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 13.2.2008 č.j.: 50798/08/009511/4420 byla žalobci uložena povinnost k zaplacení daně z přidané hodnoty v částce 4.201.392,-Kč za měsíc listopad 2007.

Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, jehož podstatou je argumentace, podle které ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty jsou nadále platné a účinné a jsou součástí právního řádu v důsledku zrušení ustanovení, které stanovilo, že k 31.12.2004 pozbývají platnosti.

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání proti platebnímu výměru zamítl. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí koresponduje s vyjádřením žalovaného k podané žalobě. Žalovaný zaujal stanovisko, že zrušením derogačního ustanovení nedošlo k opětovnému nabytí účinnosti výše uvedených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která byla účinná do 31. 12. 2004.

Soud o věci uvažil takto:

V dané věci posouzení zákonnosti napadených odvolacích rozhodnutí záviselo toliko na vyřešení právní otázky existence, platnosti a potažmo i aplikace ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty v období uplatnění nárokových odpočtů daně z přidané hodnoty, neboť dle znění tohoto ustanovení by žalobce jako provozovatel ostatních loterií a her (než výslovně uvedených jako výjimka) byl osvobozen od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet. Rozhodujícím pro závěr o důvodnosti či nedůvodnosti podaných žalob tedy bylo to, zda se ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty stala po 1.4.2006 znovu platnou a účinnou součástí tohoto zákona, a to v důsledku novely zákona o dani z přidané hodnoty, provedené zákonem č. 109/2006 Sb., kterým bylo zrušeno ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, jímž byla platnost těchto ustanovení (tj. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10) omezena do 31.12.2004.

Zákon o dani z přidané hodnoty byl schválen dne 1.4.2004, platným se stal dne 23.4.2004 a účinnosti nabyl od 1.5.2004, tedy od data vstupu České republiky do Evropské Unie, alespoň pokud jde o převážnou část jeho ustanovení, neboť již v době přijetí tohoto zákona § 113 stanovil u některých ustanovení odlišné datum nabytí účinnosti a tomu korespondující pozbytí účinnosti ustanovení jiných. A právě o tato ustanovení ve věci šlo.

V období od 1.5.2004 do 31.12.2004 byla platnou a účinnou součástí zákona o dani z přidané hodnoty ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10. Ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) v uvedeném období stanovilo, že při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 je od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně osvobozeno provozování některých loterií a jiných podobných her (konkrétně těch, které jsou upraveny v ustanovení § 2 písm. b),

e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách). Současně zákon o dani z přidané hodnoty stanovil v § 68 odst. 10, že provozování ostatních loterií a her, právě s výjimkou těch uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k), je osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet. Takto platila právní úprava do 31.12.2004, neboť podle ust. § 113 písm.b) v tehdejší znění výše uvedená ustanovení pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004.

Součástí zákona o dani z přidané hodnoty bylo i ust. § 51 odst. 1 písm. j), podle kterého je bez nároku na odpočet daně osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her. Ve vztahu k tomuto ustanovení platilo přechodné ust. § 113 písm.a) zákona, podle něhož toto ustanovení (tj. § 51 odst. 1 písm. j)) nabývá účinnosti od 1.1.2005.

Již při přijetí zákona o dani z přidané hodnoty tak existovala platná úprava, podle které do 31.12.2004 bude plnění ze sázek a her z hlediska osvobození s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet diferencováno v návaznosti na ten který druh loterie či jiné podobné hry, zatímco od 1.1.2005 bylo provozování všech loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet.

Dne 14.3.2006 byl přijat zákon č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách. Tento zákon mění i zákon o dani z přidané hodnoty, změna se dotkla i ust. § 113 tohoto daňového zákona. Ust. § 59 bod 2 zákona č. 109/2006 Sb. stanovilo, že v ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a). Z článku XXI tohoto zákona vyplývá, že uvedená novela nabyla účinnosti, pokud jde o ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, dne 1.4.2006. Ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty tak po 1.4.2006 již úpravu týkající se účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 neobsahuje a zní 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. ledna 2005. Stručněji řečeno, zákonem č. 109/2006 Sb. bylo zrušeno ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, kterým byla platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 omezena do 31.12.2004.

Z uvedených skutečností vyvozují žalobce a žalovaný zcela protichůdné závěry. Žalobce tvrdí, že účinností příslušné části zákona č. 109/2006 Sb. nastala situace, kdy „obživla“, „rehabilitovala se“, resp. znovu nabyla platnosti a účinnosti ust. § 51 odst. 1 písm.i) a ust. § 68 odst. 10 a z toho pak vyvozuje, že žalovaný a správce daně měli postupovat dle těchto ustanovení, dle názoru žalobce platných a účinných. Žalovaný naproti tomu znovunabytí platnosti a účinnosti zmíněných ustanovení zrušením ustanovení o pozbytí platnosti nepřipouští a logickým důsledkem toho je, že ve věci postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že nárok na odpočet daně nepřiznal.

Posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby se tak zužuje na posouzení otázky, zda ustanovení právního předpisu, o němž právní předpis stanovil, že ke konkrétnímu dni pozbývá platnosti, tento den prokazatelně nastal a ustanovení platnosti pozbylo (o tom není mezi účastníky sporu, když tento stav trval i dle tvrzení žalobce od 1.1.2005 do 31.3.2006), může znovu nabýt platnosti a účinnosti „jenom“ tím, že samo ustanovení, na jehož základě předtím platnosti pozbylo, bylo následně jiným právním předpisem zrušeno.

Na řešení této otázky je třeba nahlížet z obecnějších hledisek a navozená právní otázka má podstatný ústavněprávní aspekt. Jak již bylo uvedeno, ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty bylo k 1. 4. 2006 novelizováno zákonem č. 109/2006 Sb. Tento zákon je označen jako zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách. Z článku XVII bod 2, který se týká § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, však nelze žádným způsobem zjistit, jak se vztahuje k zákonu č. 106/2006 Sb. o sociálních službách, jinými slovy, jak se problematiky sociálních služeb dotýká právní úprava osvobození od daně z přidané hodnoty v případě loterií a jiných podobných her. Je tedy zřejmé, že minimálně v této části jde o tzv. „přílepek“, tedy část právního předpisu, která zcela zjevně nesouvisí s předmětem právního předpisu, v rámci kterého byla Poslaneckou sněmovnou přijata.

Problematickou tzv. „přílepků“ se v minulosti zabýval Ústavní soud především v nálezu Pl. ÚS 77/06. V tomto obsáhlém a podnětném rozhodnutí se podrobně zabýval jednak obecnou přípustností stavu, kdy je v průběhu legislativního procesu do původních předloh zahrnována právní úprava, která s původním návrhem vůbec nesouvisí, ale rovněž vytýčil (byť tak učinil rovněž nespočetněkrát v předchozí rozhodovací praxi) požadavky na právní řád a proces jeho tvorby, které je třeba respektovat.

Ústavní soud zdůraznil požadavek souladného, přehledného a předvídatelného práva jako základního atributu demokratického právního státu. Uvedl, že „požadavek předvídatelnosti zákona jako součást principu právního státu přestává být naplňován v okamžiku, kdy novelizace zákona je součástí jiného zákona ve formálním smyslu, jehož obsah s novelizovaným zákonem nijak nesouvisí. Orientace adresáta právní normy v právním řádu se tak bez použití informačních technologií stává zcela nemožnou.....a tak se problematizuje uplatnění obecné zásady právní, podle které neznalost zákona neomlouvá“.

Ústavní soud rovněž zdůraznil, že pokud dojde zcela nesystémově k zahrnutí změny zákona do zákona, který se změnou nesouvisí, neodpovídá takový postup základním principům právního státu, mezi které patří zásada předvídatelnosti zákona, jeho srozumitelnosti a zásada jeho vnitřní bezrozpornosti. Uvedl, že zásada, že neznalost zákona neomlouvá je sice nutnou podmínkou efektivitu každého systému platného práva, nelze ji však vykládat pouze k tíži adresátů práva, ale jde rovněž o závazek veřejné moci učinit právo poznatelným, protože jen takovým právem se lze řídit.

Městský soud v Praze je přesvědčen o tom, že již těmto, svojí povahou obecnějším požadavkům, právní úprava novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb. nevyhovuje. Situace je však v souzené věci komplikovanější a pro adresáty právní normy nepřehlednější v tom, že zatímco přijetím zákona „přílepkovou“ formou může být ohrožena přehlednost platné právní úpravy či nerespektován řádný proces jejího přijetí, v souzené věci došlo navíc k tomu, že je sporným to, co vlastně bylo zákonodárnou mocí přijato, resp. to, jaké je vlastně právo (co je právem) po nabytí účinnosti zákona č. 109/2006 Sb.

V systému tzv. psaného práva je základním předpokladem toho, aby bylo lze podle toho kterého právního předpisu postupovat, zveřejnění jeho obsahu. Rozdílné náhledy na to které ustanovení pak vyplývají z interpretace právního předpisu, popř. z vazeb k jiným ustanovením právního řádu. V souzené věci však došlo k tomu, že teprve skrze právní argumentaci se činí závěr o tom, co je či není součástí platného právního řádu. To je se zřetelem k výše uvedeným zásadám bezrozpornosti, předvídatelnosti či právní jistoty naprosto

nepřípustné. Na tomto závěru ničeho nemění ani argumentace žalobce ústící (stručně řečeno) v závěr, že není důvodu již jednou uveřejněný předpis ve Sbírce zákonů zveřejňovat znovu, pokud by měl v důsledku zrušení zrušovacího ustanovení znovu nabýt účinnosti. Vždy je třeba, aby bylo nesporné, které právní normy jsou platné a účinné a jaký je jejich obsah. Zajištění toho, aby byl obsah aktuálně platné a následně účinné právní normy znám jejím adresátům se totiž děje právě jejich publikací ve Sbírce zákonů a nelze právě s odkazem na požadavek seznatelnosti obsahu právních předpisů argumentovat tak, že postačí formální zveřejnění ve Sbírce zákonů v minulosti bez ohledu na to, zda případně norma v mezidobí nepozbyla dočasně platnosti, jak namítá žalobce.

Žalobce namítal, že s účinností od 1.1.2005 ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty sice pozbyla platnosti, ale důsledkem toho je pouze situace, že se staly pouze nezávaznými a nevymahatelnými. Tato argumentace není správná. Každý právní předpis, který má být součástí platného právního řádu, je nadán atributy platnosti a účinnosti. Právě to, že lze právní předpis kvalifikovat jako platný, znamená, že je součástí právního řádu. Pokud platnost pozbude, přestává být součástí platného právního řádu. V souzené věci to nepochybně platí tím spíše, že právě v souvislosti s pozbytím platnosti předmětných ustanovení nabyla účinnosti úprava obsažená v ust. § 51 odst. 1 písm. j). Pokud by bylo v době přijetí zákona o dani z přidané hodnoty úmyslem zákonodárce „pozastavit“ působení předmětných ustanovení v tom směru, že mají být nadále součástí platného právního řádu (odhlédnuto od všech výhrad, které by s odkazem na výše uvedené bylo třeba k takovému postupu učinit), jistě by neoperoval pojmem platnosti ustanovení, ale termínem jejich účinnosti. Je proto třeba uzavřít, že od 1.1.2005 pozbyla zmíněná ustanovení platnosti a přestala být součástí platného právního řádu České republiky.

Na tom ničeho nemění ani skutečnost, že zákonodárce nevyjádřil tuto skutečnost slovy, že se uvedená ustanovení zrušují. Žádný obecně závazný právní předpis neobsahuje úpravu, ze které by bylo lze dovodit, že součástí platného právního řádu přestávají být pouze ta ustanovení či právní předpisy, u kterých je výslovně uvedeno, že se zrušují. Zpravidla tehdy, kdy je okamžik pozbytí platnosti třeba vázat na jinou skutečnost (např. na nabytí účinnosti jiného ustanovení či jiného zákona), je slovní spojení, že to které ustanovení pozbývá platnosti užíváno. Je tedy nepochybné, že v mezidobí předmětná ustanovení platná nebyla – pozbyla platnosti.

Bylo proto třeba posoudit (jak již bylo uvedeno), zda může neplatné ustanovení znovu nabýt platnosti a účinnosti tím, že následně dojde ke zrušení ustanovení, které pozbytí platnosti daného ustanovení upravovalo. Soud dospěl k závěru, že k opětovnému nabytí platnosti tímto způsobem dojít nemůže. Ustanovení, které dříve prokazatelně pozbylo platnosti, nemůže této platnosti znovu nabýt, alespoň nikoli způsobem, který žalobce dovozuje. Lze si nepochybně představit situaci, kdy vznikne potřeba obdobné právní úpravy, která již v minulosti platila, avšak platnosti pozbyla. Je však třeba, aby v takovém případě bylo postupováno obdobně, jako tomu bylo v případě přijetí předchozí právní úpravy s tím, že výsledek takového řádného legislativního procesu se pozitivně promítne do přijatého právního předpisu. Jen tak bude řádně mocí zákonodárnou realizován proces přijetí právní úpravy.

Vedle shora uvedených požadavků na jednotnost, přehlednost a vzájemnou bezrozpornost právního řádu jako celku lze rovněž argumentovat zákonem č. 309/1999 Sb. o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv. Podle ust. § 3 odst. 1 tohoto zákona právní předpisy nabývají platnosti dnem jejich vyhlášení ve Sbírce zákonů. Podle ust. § 1 odst. 1

písm. b) se ve Sbírce zákonů zákony vyhláší *uveřejněním jejich plného znění*. Není sporu o tom, že zákon o dani z přidané hodnoty nabyl platnosti dne 23.4.2004 a žádný z účastníků netvrdí, že by nebyl v plném znění k tomuto datu zveřejněn ve Sbírce zákonů. Je však skutečností, že předmětná ustanovení ke dni 31.12.2004 pozbyla platnosti. Soud je toho názoru, že pokud má obsahově shodná právní úprava v budoucnu opět platit, je třeba, aby poté, kdy byla zákonodárným sborem takto přijata, byla rovněž s odkazem na ust. § 3 odst. 1 a ust. § 1 odst. 1 písm. b) zákona č. 309/1999 Sb. znovu vyhlášena uveřejněním jejího plného znění. Jen tak lze zaručit, že adresáti právní normy budou mít faktickou možnost se s jejím obsahem seznámit a bude nesporné, jaký je obsah právního předpisu, který je nadále platný. Takový stav pak rovněž nedává žádný prostor pro pochybnost o tom, jaký je obsah právního předpisu, který byl Parlamentem ČR v rámci legislativního procesu schválen. Je sice skutečností, že čl. XVII zákona č. 109/2006 Sb. nabyl platnosti dne 31.3.2006 a žádný z účastníků netvrdí, že by nebyl uveřejněn v plném znění. Jestliže však smyslem uveřejnění právních předpisů ve Sbírce zákonů má být to, aby se s jejich obsahem mohli jejich adresáti seznámit, pak požadavek uveřejnění plného znění právní normy nemůže být splněn zveřejněním nikoli obsahu právní normy, ale pouze „technických“ ustanovení, jejichž prostřednictvím má, dle mínění žalobce, norma vstoupit znovu v platnost. V těchto souvislostech proto nepostačuje, že bude uveřejněno, že se zrušuje dosud platné a účinné ustanovení o tom, že dříve platná právní úprava pozbývá platnosti.

Sám žalobce si v posouzení otázky platnosti předmětných ustanovení protirečí, když k tvrzení žalovaného, že zákon o dani z přidané hodnoty vzhledem k ust. § 113 již dne 1. ledna 2005 neobsahoval předmětná sporná ustanovení, žalobce uvádí, že dotčená ustanovení nikdy nebyla zrušena či ze zákona vypuštěna, pouze ztratila platnost ve smyslu § 113, avšak nadále byla součástí právního řádu (byť podle právní úpravy platné a účinné od 1. ledna 2005 do 31. března 2006 neplatná a neúčinná). Žalobce tedy sám uvádí, že předmětná ustanovení ztratila platnost, ale zároveň dodává, že nadále zůstala součástí právního řádu („byť byla v této době neplatná a neúčinná“). V tomto tvrzení lze spatřovat logický rozpor, uvažíme-li, že sám žalobce potvrzuje, že k tomu, aby se právní předpis stal součástí právního řádu, je třeba jeho platnosti.

Neobstojí rovněž argument žalobce, pokud shledává podobnost postupu zákonodárce s postupem Ústavního soudu, pokud rozhoduje o zrušení jednotlivých právních předpisů resp. některých jejich ustanovení. Žalobce totiž srovnává nesrovnatelné. Z čl. 87 odst. 1 Ústavy České republiky vyplývá, že Ústavní soud je oprávněn rozhodovat o zrušení zákonů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním pořádkem. Takové oprávnění, které Ústava Ústavnímu soudu přiznává, je výrazem dělby moci mezi mocí zákonodárnou, výkonnou a soudní a je jednou ze základních pojmů k zajištění souladu právních norem produkovaných (v tomto případě) mocí zákonodárnou s ústavním pořádkem. Je to tedy pouze a výhradně Ústavní soud, kdo je oprávněn ke kvalifikovanému návrhu rozpor s ústavním pořádkem shledat a v návaznosti na tom příslušný zákon resp. jeho část zrušit. Protiústavnost pak nepochybně může být namítána a následně shledána i v derogačním ustanovení.

V souzené věci je však situace zcela odlišná. Moc zákonodárná není nadána oprávněními příslušejícími Ústavnímu soudu. Pokud je Ústavním soudem shledáno zrušující ustanovení protiústavním, pak logickým důsledkem takového stavu musí být opětovná platnost „původního“ – předtím zákonem zrušeného ustanovení. To však nemá nic společného se situací, která v souzené věci nastala.

Právní úprava daně z přidané hodnoty podle zákona o dani z přidané hodnoty byla přijata za účelem větší souladnosti s předpisy Evropské unie, které upravují uplatňování této daně. Nový zákon odstranil některé dílčí odlišnosti uplatňování daně z přidané hodnoty v souvislosti s předpisy Evropské unie, zejména v souvislosti s Šestou směrnicí ES (77/388/EHS). Uvedená směrnice v čl. 135 a čl. 401 osvobození od daně z přidané hodnoty sázek, loterií a her, přičemž toto osvobození ponechává *za podmínek a omezení* stanovených jednotlivými členskými státy. Z toho vyplývá, že platná právní úprava osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně je v souladu s uvedenou směrnicí.

Námitku žalobce, podle které v případě, je-li k dispozici více možných výkladů veřejnoprávní normy, je třeba s ohledem na princip právní jistoty volit ten, který co nejméně zasahuje do toho konkrétního základního práva či svobody, soud neshledal oprávněnou. Je tomu tak proto, že soud dospěl k závěru, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty „neobživlo“ v důsledku přijetí zákona č. 109/2006 Sb., a tedy situace, která by připouštěla více možných výkladů právní normy, vůbec nenastala. Naopak v projednávaném případě soud dospěl k jednoznačnému závěru o tom, jaká norma byla platná a účinná.

S odkazem na všechny shora uvedené důvody proto Městský soud v Praze dospěl k závěru o nedůvodnosti podané žaloby, když shledal, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění do 31. 12. 2004 se nestala platnou a účinnou součástí tohoto zákona v souvislosti s novelou provedenou zákonem č. 109/2006 Sb. S přihlédnutím k tomuto je pak nutno učinit závěr o nedůvodnosti námitek žalobce o tom, že na předmětnou věc měla být tato ustanovení aplikována.

Závěrem soud poznamenává, že k obdobným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud v obdobných věcech jiných provozovatelů vybraných loterií a jiných podobných her (např. 2 Afs 53/2009) a potažmo i Ústavní soud v nálezu ze dne 21.3.2011, sp.zn.: I.ÚS 1927/09.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému v řízení žádné náklady nevznikly, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. ledna 2012

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.