



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **TIPGAMES a. s.**, se sídlem Václavské nám. 56/802, Praha 1, zastoupené JUDr. Danou Kořínkovou, Ph.D., LL.M., advokátkou se sídlem Peckova 9, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 6. 2007, čj. 9745/07-1300-102687, ze dne 13. 6. 2007, čj. 9749/07-1300-102687, ze dne 19. 6. 2007, čj. 10095/07-1300-102687, ze dne 15. 2. 2008, čj. 2078/08-1300-102687, čj. 2077/08-1300-102687, čj. 2075/08-1300-102687, čj. 2074/08-1300-102687 a ze dne 7. 3. 2007, čj. 3563/07-1300-102687 a čj. 3559/07-1300-102687, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2008, čj. 5 Ca 225/2007 - 60, ze dne 23. 10. 2008, čj. 11 Ca 160/2008 - 140, ze dne 19. 11. 2008, čj. 9 Ca 158/2007 - 56

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 26/2009, sp. zn. 1 Afs 42/2009 a sp. zn. 1 Afs 48/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 26/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

- I.
Vymezení věci

[1] Rozhodnutími žalovaného bylo rozhodováno o odvoláních žalobkyně proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců září, říjen a listopad 2006, květen, červen, červenec a srpen 2007, duben a květen 2006, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 1, jimiž byl žalobkyni přiznán nárok na nadměrný odpočet v nižších částkách než uplatňovala v daňovém přiznání, popř. byla uložena povinnost k zaplacení této daně.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žaloby k Městskému soudu v Praze, v nichž především namítala, že tato rozhodnutí byla vydána v důsledku odlišného právního názoru finančních orgánů na právní úpravu danou zákonem o DPH v souvislosti s přijetím zákona č. 109/2006 Sb. Tímto zákonem bylo z § 113 zákona o DPH vypuštěno písm. b), které původně omezilo platnost § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH jen do 31. 12. 2004. Zákonem č. 109/2006 Sb. tak dle názoru žalobkyně byla do zákona o DPH vrácena ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10. V nich je zakotvena jiná právní úprava než v § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH, neboť oproti tomuto ustanovení zakládají nárok na odpočet daně. V případě, že v zákoně o DPH existují dvě ustanovení upravující stanovení nároku na nadměrný odpočet dvěma různými způsoby, měl správce daně zvolit úpravu pro žalobkyni jako poplatníka daně nejméně zatěžující a výhodnější. Žalobkyně dále namítala, že § 113 písm. b) zákona o DPH řešil otázku pozbytí platnosti uvedených ustanovení a nikoli jejich zrušení, a tedy úplné vypuštění z cit. zákona. Následkem pozbytí platnosti je pouze situace, za níž se ustanovení stane právně nezávazným a nevymahatelným, nikoli však zrušení či zánik tohoto ustanovení, tj. jeho vypuštění z právního řádu. Žalobkyně rovněž odkázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02, který se zabýval derogací derogačního ustanovení, a tím i „rehabilitací“ původního ustanovení.

[3] Městský soud v Praze žaloby zamítl a v odůvodnění svých rozsudků zejména uvedl následující. V dané věci posouzení zákonnosti napadených odvolacích rozhodnutí i platebních výměrů záviselo toliko na vyřešení právní otázky existence, platnosti a aplikace § 68 odst. 10 zákona o DPH v období uplatnění nárokových odpočtů DPH, tedy za období od září 2006. Dle tohoto ustanovení by žalobkyně jako provozovatelka ostatních loterií a her byla osvobozena od DPH s nárokem na odpočet. Rozhodujícím proto bylo, zda se ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 cit. zákona stala po 1. 4. 2006 znovu platnou a účinnou součástí tohoto zákona, a to v důsledku novely provedené zákonem č. 109/2006 Sb., kterým bylo zrušeno ustanovení zákona o DPH, jímž byla platnost citovaných ustanovení omezena do 31. 12. 2004.

[4] V období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004 byl platnou a účinnou součástí zákona o DPH i § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10. Podle prvního z nich bylo při splnění podmínek stanovených § 52 až 62 téhož zákona od DPH bez nároku na odpočet daně osvobozeno provozování některých loterií a her (konkrétně specifikovaných). Současně zákon v § 68 odst. 10 stanovil, že provozování ostatních loterií a her je osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet. Takto platila právní úprava do 31. 12. 2004, neboť podle § 113 písm. b) zákona o DPH výše uvedená ustanovení pozbývají platnosti dnem 31. 12. 2004. Součástí cit. zákona byl i § 51 odst. 1 písm. j), podle něhož je bez nároku na odpočet daně osvobozeno

provozování loterií a her. Ve vztahu k tomuto ustanovení platilo přechodné ustanovení § 113 písm. a) zákona o DPH, podle něhož cit. ustanovení nabývá účinnosti 1. 1. 2005.

[5] 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 DPH v ustanovení § 113, v němž se na konci písm. a) čárka nahrazuje tečkou, písm. b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písm. a). Z článku XXI tohoto zákona vyplývá, že uvedená novela nabyla účinnosti, pokud jde o ustanovení § 113 zákona o DPH, dne 1. 4. 2006.

[6] Ustanovení § 113 zákona o DPH tak po 1. 4. 2006 již úpravu týkající se účinnosti § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 neobsahuje a zní tak, že 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. 1. 2005. Z těchto skutečností přitom žalobkyně a žalovaný vyvozují zcela protichůdné závěry.

[7] Posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby se dle městského soudu zúžilo na posouzení jediné základní otázky. Tou je, zda ustanovení právního předpisu, o němž bylo stanoveno, že ke konkrétnímu dni pozbývá platnosti, tento den prokazatelně nastal a ustanovení platnosti pozbylo, může znovu nabýt platnosti a účinnosti tím, že ustanovení, na jehož základě dříve platnosti pozbylo, bylo následně jiným právním předpisem zrušeno. Městský soud dospěl k závěru, že v tomto případě neplatné ustanovení nemůže znovu nabýt platnosti a účinnosti tím, že následně dojde ke zrušení ustanovení, které pozbylo platnosti upravovalo. Jelikož soud dospěl k závěru, že k obnovení platnosti a účinnosti předmětných ustanovení zákona o DPH nedošlo, nepovažoval za důvodné ani námitky žalobkyně týkající se aplikace pro ni výhodnější právní úpravy, neboť souběh dvojí úpravy nenastal.

II.

Stručné shrnutí argumentů uplatněných v kasačních stížnostech

[8] Proti rozsudkům městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnosti, v nichž výslovně uplatnila především důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatelka v kasačních stížnostech dále podrobně popsala průběh správních řízení, obsah jednotlivých rozhodnutí, jakož i průběh a výsledek řízení před městským soudem.

[9] Stěžovatelka nesouhlasí s právním názorem soudu, že derogací derogačního ustanovení § 113 písm. b) zákona o DPH nemohlo dojít k navrácení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 do zákona o DPH. Podle jejího názoru opětovné vyhlášení právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení, které byly předtím zrušeny derogačním ustanovením, ve Sbírce zákonů není nutné v případě, že dojde ke zrušení předmětného derogačního ustanovení, které takový právní předpis nebo jeho jednotlivé ustanovení zrušilo. Stěžovatelka zároveň opětovně poukázala na nálezy Ústavního soudu publikovaný pod č. 278/2004 Sb., jímž byla ke dni 31. 12. 2004 zrušena část druhá čl. II. zákona č. 229/2001 Sb., která ke dni 30. 6. 2001 zrušila § 879c, 879d a 879e občanského zákoníku. Počínaje

1. 1. 2005 došlo k rehabilitaci stavu, který byl založen těmito ustanoveními občanského zákoníku, aniž by součástí uveřejněného nálezu byl i obsah předmětných ustanovení.

[10] Stejný důsledek by dle názoru žalobkyně mělo mít i zrušení § 113 písm. b) zákona o DPH. Právní názor městského soudu tak nemá oporu v zákoně ani v judikatuře Ústavního soudu. Na podporu správnosti svého výkladu stěžovatelka odkázala též na text zákona o DPH, který je obsažen v systému právních informací ASPI, jež je nejuznávanějším odborníky aktualizovaným systémem právních předpisů, literatury a soudních rozhodnutí. V něm je zastáván názor shodný s názorem stěžovatelčiným, neboť jsou v něm od 1. 4. 2006 předmětná ustanovení vedena jako znovu platná.

[11] Dle názoru stěžovatelky není z hlediska důsledků zrušení derogačního ustanovení rozhodné, zda k takovému zrušení došlo na základě rozhodnutí Parlamentu ČR nebo Ústavního soudu ČR. Obojí má shodné důsledky bez ohledu na to, zda bylo takové zrušení provedeno zákonodárným sborem v rámci legislativního procesu nebo Ústavním soudem v rámci výkonu jeho pravomoci jako tzv. negativního zákonodárce. Městský soud při výkladu podobnosti uvedených pravomocí překročil svou vlastní pravomoc, neboť se dopustil výkladu Ústavy ČR, k němuž je oprávněn ve smyslu jejího čl. 83 pouze Ústavní soud ČR jako orgán ochrany ústavnosti.

[12] Vadu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v rozsudcích městského soudu stěžovatelka spatřuje v tom, že soud nedostatečně odůvodnil své závěry ohledně (ne)podobnosti postupu zákonodárce s postupem Ústavního soudu, pokud rozhoduje o zrušení právního předpisu nebo jeho jednotlivých ustanovení. Rovněž tvrdí, že se soud dostatečně nezabýval argumenty uvedenými v bodě II. doplnění správní žaloby.

[13] S odkazem na judikaturu NSS pak konstatuje, že řeší-li zákon o DPH možnost stanovení nároku na nadměrný odpočet DPH dvěma způsoby, řídila se jako daňový poplatník ustanovením speciálním a současně pro ni výhodnějším. Stěžovatelka se dále domnívá, že došlo k zásahu do jejích ústavně zaručených práv, konkrétně k porušení čl. 4 odst. 4 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod. První případ spatřuje v tom, že státní orgány nedaly přednost výkladu pro ni příznivějšímu, čímž nebylo omezení jejích základních práv a svobod realizováno jen v souladu s jejich účelem, podstatou a smyslem. V důsledku odmítnutí uznání stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet DPH pak došlo k jejímu daňovému zatížení nad rámec stanovený zákonem.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasačním stížnostem uvedl, že námitky v nich uvedené jsou obdobné námitkám uvedeným v odvoláních i žalobách, s nimiž se dle jeho názoru žalovaný i městský soud dostatečně vypořádal. Proto navrhl, aby soud kasační stížnosti zamítl.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[15] Všechny stěžovatelkou podané kasační stížnosti se týkají skutkově i právně obdobných případů, totožné jsou i kasační námitky a vyjádření žalovaného ke kasačním stížnostem. Žalovaný svá rozhodnutí odůvodnil rovněž totožně. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky § 39 s. ř. s. pro spojení věcí ke společnému projednání, a proto rozhodl, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozsudky Městského soudu v Praze v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených, neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

IV.A

[18] Soud se nejprve zabýval kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že městský soud jednak nedostatečně odůvodnil, v čem dle jeho názoru spočívá rozdíl mezi postupem Ústavního soudu a postupem zákonodárce, jednak se „dostatečně nezabýval argumenty“ uvedenými v bodě II. doplnění správních žalob.

[19] První z uvedených námitek není důvodná již proto, že sama stěžovatelka s uvedeným právním názorem městského soudu v kasační stížnosti polemizuje, což by v případě absence jakéhokoli odůvodnění z povahy věci nebylo možné. Konstantní judikatura zdejšího soudu přitom za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí považuje takové rozhodnutí, v němž se soud s žalobním bodem vůbec nevypořádal; k tomu srov. především rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44 (publ. též pod č. 689/2005 Sb. NSS, všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[20] Ve vztahu k námitce týkající se argumentace uvedené v bodě II. doplnění žalob (argument, co tedy vlastně sledoval zákonodárce přijetím zákona č. 109/2006 Sb.) lze uvést, že k této části argumentace se městský soud v odůvodnění rozsudků konkrétněji nevyjádřil. Aby se jednalo o vadu ve smyslu výše cit. judikatury, muselo by se však zásadně jednat o samostatný žalobní bod. V posuzovaném případě se však jedná toliko o jeden z dílčích argumentů, které stěžovatelka v žalobě a jejím doplnění uváděla ve prospěch svého právního názoru na výklad předmětných ustanovení, konkrétně o teleologický výklad vypuštění § 113 písm. b) ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Samotným žalobním bodem (důvodem) ve věci je právě (ne)správnost výkladu citovaných ustanovení ze strany žalovaného. K němu stěžovatelka jak v žalobě, tak v kasační stížnosti předkládá vícero argumentů. Rozhodnutí městského soudu nemůže být zrušeno pouze a jen proto, že se soud výslovně nevyjádřil k otázce záměru historického zákonodárce, a to tím spíše, že jinak je odůvodnění jeho rozhodnutí ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu plně srozumitelné a konzistentní, a otázku objektivního významu zákona v celistvosti řeší (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008 - 131, ve skutkově a právně srovnatelné věci *TIPSPORT a. s.*, část V., kde se uvádí, že odpověď *na základní námitky [...] v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související*).

IV.B

[21] Pokud jde o námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., Nejvyšší správní soud shodně s vyjádřením žalovaného konstatuje, že totožnou právní otázku již řešil, a to nejprve v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 58/2008 - 65 (věc *VIKTORIAPLAY, a. s.*). V souladu s právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku uvedeným je nutno především odmítnout stěžovatelčino tvrzení, že je nutno odlišovat *zrušení* ustanovení právního předpisu a *pozbytí platnosti* ustanovení právního předpisu jako dva svými důsledky odlišné pojmy. Skutečnost, že norma 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* (viz věc *TIPSPORT a. s.*, cit. v bodě [20] výše). Stěžovatelka ostatně záměr zákonodárce pozastavit aplikovatelnost předmětných ustanovení dovozuje až ze zákona č. 109/2006 Sb., i když posléze zrušené derogační ustanovení bylo přijato v roce 2004.

[22] Totožnou právní otázkou se zdejší soud navíc obsáhle zabýval v rozsudku ze dne 17. 4. 2009, čj. 2 Afs 131/2008 - 137 (věc *FORTUNA sázková kancelář, a. s.*), resp. v rozsudku ve věci *TIPSPORT a. s.* (cit. v bodě [20] výše). S oběma rozsudky se soud plně ztotožňuje i v nyní projednávané věci, o to více za situace, kdy posléze uvedené rozhodnutí ve věci *TIPSPORT a. s.* řeší věc, kde argumenty stěžovatele byly obdobné argumentům uvedeným v kasačních stížnostech nyní projednávaných.

[23] V rozsudku ve věci *FORTUNA sázková kancelář, a. s.* (cit. v bodě [22]) soud mj. konstatoval, 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 nepřipustný*“ (bod 43). Takováto situace je totiž myslitelná jen 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 (více viz bod 45 tamtéž). „*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. [...] pokud spočívá podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a jestliže zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu samozřejmě principiálně 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*“ (bod 46).

[24] Stěžovatelka v žalobě zpochybňovala závěry žalovaného též údajným záměrem zákonodárce, který vypustil § 113 písm. b) ze zákona o DPH. V této souvislosti jí lze přisvědčit v tom, že nedošlo-li k rehabilitaci předmětných ustanovení zákona o DPH, pak novela provedená zákonem č. 109/2006 Sb. v části čtrnácté bod 2 postrádá reálný význam. Ve prospěch závěru, že šlo pouze o vypuštění již nadbytečného ustanovení, však hovoří

především způsob, jakým byl tento bod do návrhu zákona vložen. Stalo se tak na základě poslaneckého pozměňovacího návrhu ve druhém čtení (Poslanecká sněmovna 2002 - 2006, sněmovní tisk 1103/2; dostupné v digitálním repozitáři na www.psp.cz), který nebyl nijak odůvodněn. Vzhledem k absenci jakékoli rozpravy a odůvodnění, a tedy nemožnosti zjistit záměr historického zákonodárce, lze dospět k závěru, že jím zákonodárce, jemuž je nutno přičítat racionálnost, měl v úmyslu toliko odstranit nadbytečný text.

IV.C

[25] Nelze přisvědčit ani stěžovatelčině námitce o srovnatelnosti zrušení ustanovení právního předpisu zákonodárným sborem v rámci legislativního procesu a Ústavním soudem v rámci výkonu jeho pravomoci jako tzv. negativního zákonodárce. Je obtížné srovnávat situaci, kdy Ústavní soud zcela výjimečně ruší novelu zákona pro protiústavnost této novely za předpokladu, že předchozí právní úprava protiústavní není, se situací, která je předmětem souzené věci, tedy se zrušením již v podstatě vyhaslého „obsoletního“ ustanovení zákonodárcem. Nad rámec výše uvedených úvah o absurdnosti znovuoobnovování právních předpisů v okamžiku derogace je derogujících předpisů lze dovodit, že zákonodárce je oproti Ústavnímu soudu ve zcela odlišné pozici, neboť sám může právní předpisy vytvářet. Oproti tomu Ústavní soud jako orgán ochrany ústavnosti takovou možnost nemá a může právní předpis nebo jeho část, shledá-li ji neústavní, toliko zrušit (odtud negativní zákonodárce). Přestože tímto způsobem může výjimečně dojít i k obnově již neplatné právní úpravy, je si i Ústavní soud vědom problematičnosti takového stavu a jeho rozporu s principy právní jistoty, a proto sám ve stěžovatelkou citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 2/02 (č. 278/2004 Sb.) mj. konstatoval (zvýraznění doplněno): *„Lze tedy přisvědčit názoru navrhovatele, že zrušením části druhé čl. II zákona č. 229/2001 Sb. se obnoví stav založený ustanoveními § 879c, 879d a 879e ObčZ. Tato skutečnost by ovšem měla za následek vznik značné právní nejistoty nejenom v právech subjektů, na které se vztahoval režim § 879c až 879e ObčZ, ale i u práv třetích osob. Proto Ústavní soud odložil účinnost zrušení napadeného ustanovení zákona č. 229/2001 Sb. do 31. prosince 2004, aby tak poskytl Parlamentu České republiky dostatečně dlouhou dobu k přijetí přiměřené právní úpravy.“*

IV.D

[26] Nedůvodná je rovněž námitka překročení pravomocí ze strany městského soudu. Není pravdou, že k výkladu Ústavy je oprávněn pouze Ústavní soud, jak argumentuje stěžovatelka. Podstatou centralizovaného ústavního soudnictví je nikoliv to, že ústavu vykládá jen Ústavní soud, ale to, že Ústavní soud je finálním interpretem ústavy, jeho interpretace ústavy je obecně závazná (čl. 89 odst. 2 Ústavy), a jen on sám může rozhodovat o protiústavnosti zákonů. Jakékoliv rozhodnutí o protiústavnosti zákona z důvodu protiústavní procedury (tzv. přílepky) ovšem v postupu městského soudu shledat nelze. V nyní projednávané věci je argumentace žalovaného a městského soudu shodně s věcí *FORTUNA sázková kancelář, a. s.* (cit. v bodě [22]) založena nikoliv na protiústavnosti novelizace zákona o DPH, ale na tom, že předmětnou novelizací zákona o DPH vůbec nemohlo dojít k „oživení“ již zrušené části zákona, tj. k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH (shodně též věc *TIPSPORT a. s.*, cit. v bodě [20] výše).

[27] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává též toho, že její výklad předmětných ustanovení zákona o DPH je užít v nejrozšířenějším systému právních informací – ASPI.

Tato skutečnost však potvrzuje toliko nesystémovost postupu zákonodárce, v jehož důsledku se nechal zmýlit i odborný aparát renomovaného systému právních informací. V žádném případě tato skutečnost nepotvrzuje správnost takového výkladu. Že se však nejedná o názor mezi odbornou veřejností jediný, potvrzuje např. text § 51 zákona o DPH v komentáři k tomuto zákonu vydaného nakladatelstvím Anag, v němž je u odst. 1 písm. j) uvedeno, že text byl zrušen na základě § 113 písm. b) zákona o DPH dnem 1. 1. 2005 (viz Pitner, L., Benda, V.: Daň z přidané hodnoty s komentářem, 3. vydání, ANAG, Olomouc, 2008, str. 171). Shodný názor lze dohledat též v jiném systému právních informací - LexGalaxy. V každém případě však platí, že na obsah právních předpisů nelze usuzovat ze znění neoficiálních automatizovaných systémů právních informací.

IV.E

[28] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem tak nelze dovodit, že by zákon o DPH nabízel v souvislosti s odpočtem DPH u loterií a jiných podobných her dvojí výklad. Proto nebylo na místě aplikovat údajný alternativní výklad pro stěžovatelku příznivější. Nedošlo tudíž ani k porušení ústavně zaručených práv stěžovatelky, neboť zákon o DPH byl aplikován i vyložen zcela v souladu s jeho zněním, smyslem a účelem.

V.

Závěr

[29] Soud tedy shrnuje, že záměry zákonodárce, pokud nejsou vyjádřeny v přiměřené formě a rozsahu v samotné právní normě jako motivy zákonodárcova jednání, na obsah a platnost (účinnost) normy nemají vliv. Novelizací shora rozebíranou tedy nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti dříve zrušeného ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH.

[30] Provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o DPH bylo v posuzovaných zdaňovacích obdobích v souladu s § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Stěžovatelka neměla podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použila k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 zákona o DPH. Právní závěr městského soudu vyslovený v kasačních stížnostech napadených rozsudcích, stejně jako předchozí právní závěr žalovaného, je proto správný. Ze všech výše uvedených důvodů soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] V kasačních stížnostech stěžovatelka též navrhla, aby jim Nejvyšší správní soud přiznal odkladný účinek, a to s ohledem na platební povinnosti, kterých se řízení týkají. Zdejší soud stěžovatelku v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku sp. zn. 5 Ca 225/2007 vyzval, aby tento svůj návrh doplnila o důvody, v nichž spatřuje splnění předpokladů pro přiznání odkladného účinku dle § 73 odst. 2 a § 107 s. ř. s. Přípisem doručeným soudu dne 30. 3. 2009 vzala stěžovatelka svůj návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti zpět. Ve vztahu k oběma zbývajícím rozsudkům soud stěžovatelku k odůvodnění návrhu nevyzýval, jelikož rozhodl bezodkladně ve věci samé.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný náhradu nákladů nepožadoval a ani soud z obsahu spisu žádné jeho náklady v řízení o kasačních stížnostech nezjistil, a proto žalovanému nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. května 2009

Baxa

JUDr. Josef

předseda

senátu