



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **TIPSPORT a.s.**, se sídlem Václavské náměstí 56/802, Praha 1, zastoupeného JUDr. Danou Kořínkovou, Ph.D., LL.M., advokátkou se sídlem Peckova 9, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2007, č. j. 1652/07-1300-205176, ze dne 13. 4. 2007, č. j. 2697/07-1300-205176, ze dne 2. 8. 2007, č. j. 5268/07-1300-205176, č. j. 5285/07-1300-205176, č. j. 5291/07-1300-205176, č. j. 5311/07-1300-205176, ze dne 22. 8. 2007, č. j. 5761/07-1300-205176, ze dne 21. 12. 2006, č. j. 9246/06-1300-205176, č. j. 9768/06-1300-205176, č. j. 9783/06-1300-205176, č. j. 9785/06-1300-205176, č. j. 9786/06-1300-205176, č. j. 9787/06-1300-205176 a ze dne 30. 1. 2007, č. j. 803/07-1300-205176, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2008, č. j. 11 Ca 93/2007 - 66, ze dne 10. 6. 2008, č. j. 11 Ca 256/2007 - 118 a ze dne 4. 6. 2008, č. j. 9 Ca 83/2007 - 65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnosti **s e z a m í t a j í**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanými kasačními stížnostmi se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených pravomocných rozsudků Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jimiž byly zamítnuty jím podané žaloby ve shora specifikovaných věcech.

I. Bližší vymezení projednávaných věcí

9 Afs 70/2008

Rozsudkem ze dne 27. března 2008, č. j. 11 Ca 93/2007 - 66, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále také „žalovaný“) ze dne 5. 3. 2007, č. j. 1652/07-1300-205176 a ze dne 13. 4. 2007, č. j. 2697/07-1300-205176. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Berouně (dále také „správce daně“), platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ve věci jím uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2006.

9 Afs 97/2008

Rozsudkem ze dne 10. června 2008, č. j. 11 Ca 256/2007 - 118, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 2. 8. 2007, č. j. 5268/07-1300-205176, č. j. 5285/07-1300-205176, č. j. 5291/07-1300-205176, č. j. 5311/07-1300-205176 a ze dne 22. 8. 2007, č. j. 5761/07-1300-205176. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Berouně, platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ve věci jím uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až květen 2007.

9 Afs 110/2008

Rozsudkem ze dne 4. června 2008, č. j. 9 Ca 83/2007 - 65, zamítl městský soud žalobu, jíž se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 21. 12. 2006, č. j. 9246/06-1300-205176, č. j. 9768/06-1300-205176, č. j. 9783/06-1300-205176, č. j. 9785/06-1300-205176, č. j. 9786/06-1300-205176, č. j. 9787/06-1300-205176 a ze dne 30. 1. 2007, č. j. 803/07-1300-205176. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Berouně, platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ve věci jím uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až říjen 2006.

Proti shora uvedeným rozhodnutím podal stěžovatel samostatné žaloby a městský soud o nich rozhodl samostatnými rozsudky. Městský soud uvedl, že v případě všech žalobou napadených rozhodnutí jde o posouzení ryze právní otázky, a to, zda se ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, stala po 1. 4. 2006 znovu platnou a účinnou součástí tohoto zákona, jak tvrdí stěžovatel, a to v důsledku novely zákona o dani z přidané hodnoty, provedené zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, a kterým došlo ke

zrušení 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.

Městský soud při posouzení shora uvedené právní otázky vycházel z níže uvedené právní úpravy a následujících úvah:

V období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004 byla platnou a účinnou součástí zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“ a „zákon o DPH“), ustanovení § 51 odst. 1. písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10. Tato ustanovení v uvedeném období stanovila, že při splnění podmínek uvedených v § 52 až § 62 zákona o dani z přidané hodnoty je provozování loterií a jiných podobných her od DPH osvobozeno bez nároku na odpočet daně. Konkrétně se jednalo o loterie a hry upravené 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 v ustanovení § 68 odst. 10 stanovil, že provozování ostatních loterií a her je osvobozeno od daně z přidané hodnoty, avšak s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty. Takto platila právní úprava do 31. 12. 2004, neboť podle ustanovení § 113 písm. b) v tehdejší znění výše uvedená ustanovení pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004.

Součástí zákona o dani z přidané hodnoty bylo také ustanovení § 51 odst. 1 písm. j), které stanovilo, že provozování loterií a jiných podobných her je od daně osvobozeno, a to bez nároku na odpočet daně. V souladu s přechodným ustanovením § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nabývá uvedené ustanovení účinnosti 1. 1. 2005. Od 1. 1. 2005 bylo tedy provozování všech loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně.

Dne 14. 3. 2006 byl přijat zákon č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, který současně mění i přechodné ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, a to tak, že se zrušuje písmeno b), kterým byla platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 zákona o DPH omezena do 31. 12. 2004.

Současný text ustanovení § 113 zákona o DPH proto zní následovně: *„Tento zákon nabývá účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, s výjimkou ustanovení § 23 odst. 3, § 73 odst. 3 věty poslední a § 51 odst. 1 písm. j), která nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2005.“*

Městský soud úvodem konstatoval, že navozená otázka má podstatný ústavně právní aspekt. Konstatoval, že z článku XVII. bodu 2 zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách nelze žádným způsobem zjistit, jak se právní úpravy sociálních služeb dotýká právní úprava osvobození loterií a jiných podobných her od daně z přidané hodnoty. V této části

jde tedy o tzv. „přílepek“, tedy část právního předpisu, která zcela zjevně nesouvisí s předmětem právního předpisu, v rámci kterého byla Poslaneckou sněmovnou přijata.

Problematikou tzv. přílepků se v minulosti zabýval také Ústavní soud, který ve svém nálezu Pl. ÚS 77/06 (veškerá citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), mimo jiné 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 v právním řádu se tak bez použití informačních technologií stává zcela nemožnou a tak problematizuje uplatnění obecné zásady, dle níž neznalost práva neomlouvá.

Autentickým zdrojem, ze kterého lze platné právo seznat, je především Sbírka zákonů a Sbírka mezinárodních smluv. V systému psaného práva je základním předpokladem toho, aby bylo možné podle určitého právního předpisu postupovat, zveřejnění jeho obsahu. Každý právní předpis, který má být součástí platného právního řádu je nadán atributy platnosti a účinnosti. Pokud právní předpis pozbude platnost, přestává být součástí platného právního řádu. V souzené věci to platí tím spíše, že právě v souvislosti s pozbytím platnosti předmětných ustanovení nabylo účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, které u loterií a jiných podobných her zakotvilo osvobození bez nároku na odpočet daně.

Má-li obsahově shodná právní úprava v budoucnu opět platit, je třeba, aby poté, kdy byla zákonodárným sborem nově přijata, byla rovněž s odkazem na ustanovení § 3 odst. 1 a § 1 odst. 1 písm. b) zákona č. 309/1999 Sb., znovu vyhlášena uveřejněním jejich plného znění ve Sbírce zákonů. Jen tak lze zaručit, že adresáti právních norem budou mít faktickou možnost se s jejím obsahem seznámit a bude nesporné, jaký obsah právního předpisu je nadále platný. Požadavek uveřejnění plného znění právní normy nemůže být splněn zveřejněním pouze „technických ustanovení“, jejichž prostřednictvím má norma dle mínění stěžovatele znovu vstoupit v platnost, nikoli celistvého obsahu právní normy.

Argumentaci postupem Ústavního soudu při zrušení právního předpisu pro rozpor s ústavním pořádkem městský soud odmítl, neboť moc zákonodárná není nadána oprávněními příslušejícími Ústavnímu soudu.

K námitkám stěžovatele týkající se posouzení vztahu speciality ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty k ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) citovaného zákona městský soud uvedl, že byly uplatněny opožděně až v replice k vyjádření žalovaného, s tím, že o tomto vztahu nelze hovořit, neboť úmysl

zákonodárce nesměřoval k souběžné platnosti uvedených ustanovení, a proto nelze ani dovodit úmysl zákonodárce založit mezi těmito ustanoveními vztah úpravy obecného a zvláštního.

Žalobní námitky vyhodnotil městský soud jako nedůvodné a žaloby ve shora specifikovaných věcech zamítl.

II. Shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech a ve vyjádřeních žalovaného

V jednotlivých kasačních stížnostech podaných proti shora označeným rozsudkům městského soudu stěžovatel shodně uvedl, že je podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů.

Nezákonnost stěžovatel spatřuje v nesprávném právním posouzení platnosti původně zrušených ustanovení, umožňujících u vybraných loterií a podobných her uplatňovat osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na její odpočet. Stěžovatel zpochybňuje argumentaci městského soudu ohledně tzv. legislativních „přílepků“ a v této souvislosti uvádí, že i v případě, že by část 14. čl. XVII. zákona č. 109/2006 Sb., na jejímž základě došlo ke změně zákona o dani z přidané hodnoty, byla tzv. přílepem a požadavky obecně shrnuté Ústavním soudem České republiky ve zmíněném nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 by nesplňovala, muselo by její zrušení a vypuštění z právního řádu být provedeno procesem, který za tímto účelem stanoví Ústava České republiky. Městský soud byl povinen se touto úpravou řídit, a pokud by dospěl k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, musel by věc předložit Ústavnímu soudu, jak je stanoveno v čl. 95 odst. 2 Ústavy. Městský soud měl ve smyslu ustanovení § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, podat návrh na zrušení uvedené části 14. čl. XVII. zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů. Takové kroky však městský soud neučinil.

Uvádí také, že dle jeho názoru se však o přílepek nejedná, neboť důvodem přijetí zákona č. 109/2006 Sb., obsahujícího i čl. XVII. bodu 2, byla potřeba změny několika zákonů v oblasti sociálního zabezpečení a dalších souvisejících zákonů včetně zákona o dani z přidané hodnoty. Zrušením § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty bylo zákonodárcem umožněno provozovatelům loterií a jiných podobných her uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a to proto, že provozovatelé loterií a jiných podobných her jsou ze zákona povinni část svých výtěžků odvádět na veřejně prospěšné účely, mimo jiné tedy i na účely sociální. Zákonodárce tím tedy zamýšlel dosáhnout zvýšení částky, kterou budou subjekty provozující loterie a jiné podobné hry následně povinni odvést na veřejně prospěšné účely, mj. i na účely sociální. Nelze tedy tvrdit, že se jedná o přílepek,

jehož začlenění do zákona č. 109/2006 Sb. je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. V této souvislosti odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 a sp. zn. Pl. ÚS 21/01.

Stěžovatel nezpochybňuje argument městského soudu, že autentickým zdrojem, z něž lze platné právo seznat, je především Sbírka zákonů a Sbírka mezinárodních smluv. Právě ze znění zákona č. 109/2006 Sb., který prošel řádným legislativním procesem a následně vyšel v částce č. 37 Sbírky zákonů ze dne 31. 3. 2006, vycházel při určování svého nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Na podporu svého tvrzení poukázal i na text současného znění zákona o dani z přidané hodnoty, který je obsažen v systému právních předpisů ASPI, jenž je odborníky nejuznávanějším aktualizovaným systémem právních předpisů, literatury a judikatury. Autoři aktualizace systému právních předpisů ASPI (aktualizace ke dni 2. 3. 2008) zastávají ohledně důsledků vypuštění ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty stejný právní názor jako stěžovatel. Stejně tak legislativní pravidla vlády České republiky, která stanoví pravidla pro tvorbu návrhů právních předpisů v čl. 56 odst. 1, stanoví, že *„Zrušuje-li se stávající ustanovení právního předpisu, část tohoto ustanovení, nebo jen některá slova či některé slovo anebo číslovka bez náhrady, vyjádří se to v textu bodu novely slovy se zrušuje“*. Předmětné ustanovení řešilo pouze pozbytí platnosti uvedených ustanovení a nikoli jejich zrušení a tedy úplné vypuštění ze zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud by mělo dojít k zániku předmětných ustanovení, bylo by to v zákoně vyjádřeno slovy „zrušují se“.

Stěžovatel nesouhlasí s právní argumentací městského soudu zpochybňující podobnost postupu zákonodárního sboru s postupem Ústavního soudu v případě rušení právních norem, resp. jejich jednotlivých ustanovení. Dle jeho názoru zrušení derogačního ustanovení v důsledku přijetí zákona, který prošel řádným legislativním procesem stanoveným Ústavou České republiky má shodné účinky jako zrušení derogačního ustanovení na základě rozhodnutí Ústavního soudu, neboť v obou případech dochází k vypuštění derogačního ustanovení z právního řádu, v jehož důsledku se do právního řádu vrátí ustanovení, která zrušená derogační ustanovení po dobu své účinnosti rušilo. Dovolává se nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004, ve kterém se Ústavní soud přímo k důsledku zrušení derogačního zákonného ustanovení vyjádřil. V tomto nálezu Ústavní soud odkázal na svůj dřívější nález sp. zn. ÚS 91/95, jímž Ústavní soud zrušil bod 198 zákona č. 292/1993 Sb., kterým byl změněn a doplněn zákon č. 141/1991 Sb., o trestním řízení soudním. Uvedený bod 198 z trestního řádu vypustil ustanovení 324 upravující rozhodování o změně způsobu výkonu trestu. Ústavní soud výslovně uvedl, že zmíněná derogace derogačního ustanovení bodu 198 zákona č. 292/1993 Sb., měla za následek rehabilitaci ustanovení § 324 trestního řádu, které je jeho součástí až do těchto dnů. Tento důsledek, tj. obnovení stavu, který byl zrušen rušeným derogačním ustanovením, je nutno analogicky aplikovat i na zrušení derogačních ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

Obdobně se stěžovatel dovolává nálezu Ústavního soudu, který byl ve Sbírce zákonů uveřejněn pod č. 278/2004 Sb. Tímto nálezem byla ke dni 31. 12. 2004 zrušena část druhá zákona č. 229/2001 Sb., která ke dni 30. 6. 2001 zrušila ustanovení § 879c, 879d a 879e občanského zákoníku, což mělo za následek skutečnost, že počínaje 1. 1. 2005 došlo k rehabilitaci stavu, který byl založen těmito ustanoveními občanského zákoníku. Součástí uvedeného nálezu byl pouze výrok, že se uvedená ustanovení zrušují a nikoli už obsah rehabilitovaných ustanovení.

Stěžovatel se dovolává ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť je přesvědčen, že existují-li vedle sebe dvě ustanovení upravující stanovení výše nároku na odpočet daně dvěma různými způsoby, měly správní orgány postupovat dle ustanovení pro stěžovatele příznivějšího. Dále se dovolává obecně uznávané zásady „lex specialis derogat generali“ s tím, že ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty je vůči ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) citovaného zákona ustanovením speciálním. Stěžovatel se tedy řídil speciálním ustanovením, které je pro něj současně výhodnější. V této souvislosti odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 a ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Postupem správních orgánů došlo k porušení ústavně zaručeného práva stěžovatele uvedeného v čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, které stanoví, že při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Dále došlo také k porušení ústavně zaručeného práva stěžovatele vlastnit a užívat majetek, které plyne z čl. 11 Listiny základních práv a svobod, neboť důsledkem odmítnutí uznání jím uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo daňové zatížení stěžovatele nad rámec zákona. Dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 152/07 ze dne 6. 2. 2008: „*podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, ale tato ochrana se v materiálním právním státě, kterým je Česká republika, musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou nebo poplatkovou povinnost. Porušení vlastnického práva při ukládání daňové povinnosti se tak státní moc dopustí nejen tím, že uloží povinnost zcela extra legem, ale i tehdy, pokud by příslušné zákonné ustanovení aplikovala a především interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty či situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá. Jinými slovy, státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem. Přitom ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny je třeba vykládat nikoli*

pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc, a to jakýmkoliv způsobem, nýbrž je rovněž třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci respektoval ochranu základních práv jednotlivce“.

Stěžovatel namítá nedostatek důvodů rozhodnutí, a to zejména v otázce zpochybňující shodnost účinků zrušovacího postupu zákonodárce a Ústavního soudu, pokud rozhoduje o zrušení jednotlivých právních předpisů nebo jejich jednotlivých ustanovení. Dále se městský soud náležitě nevypořádal s otázkou, z jakého důvodu by vlastně měl stěžovatel rušit písm. b) § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud by tím nesledoval zrušení jeho účinků.

III. Vyjádření žalovaného

Finanční ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) ve vyjádření ke kasačním stížnostem uvedlo, zákon č. 109/2006 Sb., účinný od 1. dubna 2006, zrušil ustanovení § 113 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., po 15 měsících pozbyl platnosti původně platných ustanovení, a to za situace, kdy po tutéž dobu bylo účinné ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) tohoto zákona. Samotné zrušení ustanovení § 113 písm. b) zákona by pro vyvolání účinků tvrzených stěžovatelem muselo být dle názoru žalovaného provázeno výslovným schválením dikce obdobné dřívějším ustanovením § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., zrušením ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) uvedeného zákona, a to se zpětnou účinností, jakož i zakotvením nového ustanovení, které by stanovilo, jakým způsobem budou plátcí, provozovatelé loterií a jiných podobných her uplatňovat zpětně nárok na odpočet daně, který jim předchází dikce zákona po dobu 165 měsíců upírala. Navrhuje kasační stížnosti jako nedůvodné zamítnout.

IV. Spojení věcí ke společnému projednání a rozhodnutí

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 125, byly podle § 39 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 9 Afs 97/2008 a sp. zn. 9 Afs 110/2008 předsedkyní senátu spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí, a nadále jsou vedeny pod sp. zn. 9 Afs 70/2008. Podmínky uvedené v ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. byly v daném případě splněny, neboť všechny žaloby stěžovatele směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí. Proti těmto rozhodnutím uplatnil stěžovatel v žalobách totožné námitky a městský soud své rozsudky v podstatě shodně odůvodnil. Totožné jsou pak v podstatě i důvody obsažené v kasačních stížnostech. Za těchto okolností se spojení věcí jeví racionální z hlediska hospodárnosti řízení.

V. Právní hodnocení

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti byly podány včas, jde o rozhodnutí, proti nimž jsou kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je ve všech předložených případech řádně zastoupen advokátem. Poté posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce, tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Dle stěžovatele městský soud nedostatečně zdůvodnil svůj právní názor zpochybňující shodnost účinků zrušovacího postupu zákonodárce se zrušovacím postupem Ústavního soudu, pokud rozhoduje o zrušení jednotlivých právních předpisů nebo jejich jednotlivých ustanovení. Dále městskému soudu vytýká, že se dostatečně nezabýval důvodem, který vedl zákonodárce ke zrušení právní úpravy, dle které byla platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 zákona o DPH omezena do 31. 12. 2004.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze v obecné rovině považovat zejména ta rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou jednoznačné ve vztahu k výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat například ty případy, kdy soud opřel důvody rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo také případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v průběhu řízení provedeny.

Nedostatečné odůvodnění žalobních námitek resp. nevypořádání se s žalobní námitkou ze strany městského soudu by v obecné rovině mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, a proto by mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. jsou soudy rozhodující ve správním soudnictví povinny přezkoumat výrok napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů a učinit úsudek o skutkovém stavu dle obsahu správního spisu nebo dokazováním dle § 77 odst. 2 s. ř. s., přičemž důvodnost

jednotlivých žalobních bodů jsou povinny posoudit samostatně a nemohou se omezit na pouhé konstatování, že odvolací správní orgán rozhodl správně (podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. II. ÚS 242/02, a obdobně i podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 62/2000 - 27).

Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.

V posuzovaném případě je z odůvodnění jednoznačně zřejmé, jaké skutečnosti městský soud považoval za rozhodné a současně je také seznatelné, z jakých důvodů žaloby zamítl. Městský soud se dostatečně vypořádal i námitkou týkající se shodnosti postupu zákonodárce s postupem Ústavního soudu, když srozumitelným způsobem vyložil svůj názor, který opřel o kompetenci Ústavního soudu ve smyslu čl. 87 Ústavy. Ostatně se závěry městského soudu stěžovatel v kasační stížnostech polemizuje, což by při absenci odůvodnění či srozumitelnosti napadeného rozsudku nebylo z povahy věci možné.

Poté se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením stěžejní právní otázky předmětu sporu, a to zda v rozhodných zdaňovacích obdobích stěžovatelem provozované loterie a jiné podobné hry byly plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně či plněním osvobozeným bez nároku na odpočet daně. Sporná je zejména případná aplikace ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty na dané případy.

První spornou otázkou, kterou stěžovatel přdestřel, je otázka, zda novelizace ustanovení § 113 zákona o DPH, provedená zákonem č. 109/2006 Sb., je či není „přílepem“, s tím, že pokud městský soud dospěl k závěru, že přílepem je, měl postupovat ve smyslu čl. 95 Ústavy České republiky a ustanovení § 48 odst. 1 písm. a), ve spojení s § 120 s. ř. s., řízení přerušit a podat Ústavnímu soudu návrh na zrušení takového zákona.

Úvodem je nutno konstatovat, že Nejvyšší správní soud se již nastolenou otázkou zabýval. V rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 132/2008 – 126 (dostupný na www.nssoud.cz), k otázce tzv. přílepků uvedl: „... i norma, která byla schválena protiústavním způsobem jakožto tzv. přílepek, je součástí českého právního řádu, a to až do okamžiku jejího případného zrušení Ústavním soudem, případně samotným normotvůrcem. Svůj význam by mělo posuzování předmětné novelizace ustanovení § 113 zákona o DPH z hlediska kritérií naznačených Ústavním soudem v nálezu citovaném městským soudem jen tehdy, jestliže by se tato změna měla promítnout do obsahu tohoto zákona v tom smyslu, že by byla způsobilá konstitutivně se projevit v právech a povinnostech adresátů norem. Pokud by tomu tak nebylo, není dán žádný rozumný důvod, pro který by soud měl hodnotit ústavnost přijímání předmětné novely a případně se obracet na Ústavní soud s návrhem na zrušení zákona v rámci tzv. konkrétní kontroly norem. Svůj primární úkol totiž spatřuje Nejvyšší správní soud v ochraně základních práv a svobod (čl. 4 Ústavy, § 2 s. ř. s.) a nikoliv v odstranění vědomých či nevědomých, skutečných či jen zdánlivých, pochybení, k nimž došlo v průběhu legislativního procesu.“

V nyní projednávané věci je argumentace žalovaného a městského soudu shodně s věcí posuzovanou výše uvedeným rozhodnutím zdejšího soudu založena 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.

Soud se tedy v souladu s postupem uvedeným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 132/2008 - 126 nejprve zaměřil na otázku, zda vůbec mohlo popsáním legislativním způsobem dojít k „obživení“ norem, jejichž platnost již zanikla, a teprve v případě, že by odpověď na takto nastolenou otázku byla pozitivní, by se následně zabýval ústavností takto provedené novelizace a v tomto rámci by se musel vypořádat i s otázkou případného podání návrhu Ústavnímu soudu na její zrušení.

Stěžovatel postavil svoji argumentaci o platnosti příslušných ustanovení zejména na judikatuře Ústavního soudu, a to na dvou nálezech, ve kterých Ústavní soud konstatoval, že původní právní úprava je v důsledku zrušení právní úpravy, která tuto novelizovala, rehabilitována. Vycházeje z tohoto předpokladu pak dovozuje, že zcela shodné účinky jako derogační nález Ústavního soudu musí mít i zrušení právního předpisu provedeného v rámci zákonodárského procesu.

Nejvyššímu správnímu soudu je judikatura citovaná stěžovatelem známá, na druhé straně jsou mu však známy i plenární nálezy, ve kterých naopak Ústavní soud zdůraznil svoji roli tzv. negativního zákonodárce, který je oprávněný v případě vyhovění návrhu napadený právní předpis toliko derogovat.

Prvním nálezem ve věci „ožívání“ či „rehabilitace“ nové právní úpravy byl nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 5/94 ze dne 30. 11. 1994, který se týkal zákona o výkonu trestu odnětí svobody. Ústavní soud zrušil několik ustanovení citovaného zákona a současně derogační ustanovení souvisící novely trestního řádu. V tomto nálezu soud bez dalšího uvedl, že původně zrušené ustanovení trestního řádu je výrokem nálezu rehabilitováno.

Další nález sp. zn. Pl. ÚS 21/01 ze dne 12. 2. 2002 uvedený pohled změnil. Rozhodováno bylo o ústavnosti kombinace běžných zákonů se zákonem o státním rozpočtu. V tomto nálezu Ústavní soud prohlásil, že zrušením napadeného předpisu může dojít výhradně k jeho „vyřazení“ z právního řádu České republiky a nikoliv k faktickému konstituování nové úpravy formou „ožívání“ předpisu již dříve zrušeného. Opačný názor by podle přesvědčení Ústavního soudu mohl vést ke vzniku značné právní nejistoty a k překračování ústavně vymezených kompetencí Ústavního soudu. Proto lze uzavřít, že k „ožívání“ dříve zrušeného či změněného právního předpisu v důsledku nálezu Ústavního soudu v uvedeném smyslu by mohlo dojít pouze tehdy, jestliže by to ústavní předpisy přímo umožňovaly (viz např. čl. 140 odst. 6 Ústavy Rakouska). Tento názor je dále potvrzen např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 6/02 ze dne 29. 11. 2002, ve kterém se soud odvolal na svoji ustálenou judikaturu a uvedl, že i kdyby se ztotožnil s prezentovaným názorem navrhovatelů a z tohoto důvodu zrušil zákon č. 3/2002 Sb., nedošlo by k oživení zákona č. 308/1991 Sb., ale pouze by zřejmě nastala objektivní potřeba přijetí zcela nového zákona, upravujícího církevní materii.

Ze dvou posledně citovaných nálezů tedy jednoznačně plyne, že bez výslovné zákonné, resp. dokonce zřejmě ústavní úpravy (viz uváděný příklad Rakouska) nelze dospět k závěru, že zrušením zákona může bez dalšího znovu nabýt platnosti a účinnosti právní předpis, tímto zákonem dříve derogovaný.

Nálezem sp. zn. Pl. ÚS 2/02 ze dne 9. 3. 2004, na který odkazuje také stěžovatel, Ústavní soud zrušil derogační ustanovení novely občanského zákoníku, a to z důvodu zejména narušení oprávněné důvěry občana v právo. Ústavní soud výslovně uvedl, že tím, že zákonodárce změnil pravidla prakticky den před uplynutím lhůty stanovené pro nabytí práva, rezignoval na svou morální povinnost jít příkladem v respektování práva. V uvedeném nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že zrušením části druhé čl. II zákona č. 229/2001 Sb. se obnoví stav založený ustanoveními § 879c, § 879d a § 879e občanského zákoníku. Odkázal přitom na stěžovatelem citovaný nález ze dne 30. 11. 1994 sp. zn. Pl. ÚS 5/94, vyhlášený pod č. 8/1995 Sb. a uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, svazek 2, nález č. 59. Současně však uvedl, že „obnovení původního stavu by ovšem mělo za následek vznik značné právní nejistoty nejenom v právech subjektů, na které se vztahoval režim § 879c až § 879e občanského zákoníku, 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.

Nálezem Pl. ÚS 5/02 ze dne 2. 10. 2002 ve věci tzv. technické novely obchodního zákoníku Ústavní soud celou novelu zrušil a opět odložil vykonatelnost svého nálezu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z uvedené plenární judikatury Ústavního soudu nelze jednoznačně dovodit absolutní pravidlo o ožívání předchozí právní úpravy. Naopak v řadě případů Ústavní soud účinky zrušení posunul výrazně za den vyhlášení derogačního nálezu, a to mimo jiné i z obavy z vytvoření nežádoucí mezery v právu a poskytnutí přiměřeného prostoru zákonodárci k nápravě ústavního deficitu příslušné zákonné úpravy. Je navíc otázkou, zda lze skutečně srovnávat situaci, kdy Ústavní soud zcela výjimečně ruší novelu zákona pro samotnou její obsahovou protiústavnost za předpokladu, že předchozí právní úprava protiústavní není, se situací, která je předmětem souzené věci, tedy zrušením již v podstatě vyhaslého „obsoletního“ ustanovení. Ústavní soud je navíc ve zcela jiném postavení než zákonodárce, který právní předpisy vytváří, neboť Ústavní soud jako orgán ochrany ústavnosti může právní předpis nebo jeho část, shledá-li ji neústavní pouze zrušit.

Právní úpravu, která by výslovně upravovala obnovení platnosti a účinnosti právního předpisu či jeho ustanovení, které bylo následně derogováno Ústavním soudem či Poslaneckou sněmovnou, zdejší soud nenalezl.

Shodně se svoji shora uvedenou judikaturou tedy vycházel z čl. 52 odst. 1 Ústavy, dle kterého je k platnosti zákona třeba, aby byl vyhlášen. Platnost nastává okamžikem vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů, tj. okamžikem rozeslání příslušné částky (§ 3 odst. 2 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv). Argumentace automatizovaným systémem informací je dle názoru Nejvyššího správního soudu zcela irelevantní. V daném případě není žádných pochybností o tom, že s účinností k 1. 1. 2005 přestala být v souladu s přechodnými ustanoveními daného zákona ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty platnou součástí českého právního řádu. Skutečnost, že 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.

Prostým zrušením derogačního ustanovení bez výslovně provedeného projevu vůle zákonodárce nemůže dle názoru soudu dojít k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve derogovaných zákonných ustanovení. Tento postup by

totiž nebylo možno považovat za „tvorbu zákonů“, resp. legislativní proces, nýbrž spíše za jakýsi hybridní proces „reinkarnace“, který je v oblasti normotvorby zcela nepřipustný.

Podstata zákonodárné moci spočívá v přijímání nových pravidel, kterými samozřejmě mohou být i rušena, modifikována či zcela měněna pravidla dosavadní. Podle způsobu této změny či rušení pak lze rozlišovat přímou a nepřímou derogaci právních předpisů. Do tohoto pojetí zákonodárné moci však určitě nemůže spadat situace, kterou popisuje stěžovatel: vznik nových práv a povinností vyvolaný pouhou derogací derogačního ustanovení, tj. „obživení“ zákonného ustanovení již dříve zrušeného. Takový postup je myslitelný toliko 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. Pouze v tomto případě totiž může dojít k tomu, že po odstranění rozporné úpravy nic nebrání jeho opětovné aplikaci. Jinak řečeno, v případě tzv. nepřímé derogace právní předpis není formálně rušen, případně není ukončena jeho platnost, nýbrž je pouze neaplikován z důvodu existence jiného právního předpisu (novějšího, speciálního, vyšší právní síly), a poté, co je tato překážka odstraněna, v zásadě jeho aplikovatelnosti nic nebrání.

Tzv. derogace nepřímá a derogace přímá tak označují dvě kvalitativně zcela odlišné normativní situace. Za situace přímé derogace je 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. V opačném případě by totiž reálně hrozilo, že zákonodárný proces povede k porušení všech základních požadavků na něj kladených a role zákonodárce by byla zcela degradována. Jinak řečeno: pokud spočívá podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a jestliže zákonodárce toto pravidlo zruší, 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.

Ustanovení § 68 odst. 10 zákona o DPH 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, neboť předmětnou novelizací uvedeného zákona nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona. Nejvyšší správní soud tak nesdílí závěr stěžovatele, že od 1. 1. 2006 obsahoval zákon o dani z přidané hodnoty dvě ustanovení, která by upravovala výši stěžovatelem uplatňovaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dvěma různými způsoby.

K námitce stěžovatele, dle níž měl zákonodárce jasný úmysl dosáhnout příslušnou novelizací zákona o dani z přidané hodnoty zvýšení částky, kterou budou subjekty provozující loterie a jiné podobné hry následně povinni odvést na veřejně prospěšné účely, Nejvyšší správní soud uvádí, že tomuto tvrzení neodpovídá níže popsany proces přijímání předmětné normy.

Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, byl rozeslán jako sněmovní tisk č. 1103/0. Článek XVI obsahoval změnu zákona o dani z přidané hodnoty a to ustanovení § 59 - „Sociální pomoc“, které vymezilo, že službami sociální pomoci se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí sociální služby podle zvláštního právního předpisu poskytované veřejnoprávními subjekty nebo jinými právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Dle důvodové zprávy se jednalo o legislativně technickou úpravu v souvislosti s návrhem zákona o sociálních službách.

V rámci druhého čtení poslankyně M. Šojdrová podala návrh na změnu ustanovení § 113 zákona o DPH, a to následujícím způsobem: *„Vážené kolegyně a kolegové, dovoluji si navrhnout pozměňovací návrh k tisku 1103, a to k části 13, změna zákona o dani z přidané hodnoty, článek 16, který navrhuji doplnit takto: V § 59 se označí jako bod č. 1 a doplní se bod č. 2, který zní: § 113 Účinnost. V § 113 Účinnost - se ruší písmeno B. V části 16 - účinnost článku 22 - se za stávající text doplňuje další věta, která zní: Část 13 - změna zákona o dani z přidané hodnoty - článek 16, bod č. 2 nabývá účinnosti dnem 1. dubna 2006. Návrh předávám písemně paní zpravodajce. Děkuji za pozornost.“*

Tento pozměňovací návrh byl přijat a celý návrh zákona byl schválen. Následně byl tento návrh zákona postoupen Senátu (tisk č. 241/0) a zde bylo již uvedeno, že *„v § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).“* Senát tento návrh zákona vrátil Poslanecké sněmovně s pozměňovacími návrhy, nicméně Poslanecká sněmovna dne 14. 3. 2006 setrvala na původním návrhu zákona.

Argumentace stěžovatele týkající se údajného úmyslu zákonodárce tak nemá oporu ani v důvodové zprávě k předmětnému zákonu ani v samotném poslaneckém návrhu poslankyně Šojdrové. Skutečnost, že stanovená část výtěžku z těchto her musí být věnována podle příslušných předpisů na veřejně prospěšné účely, má totiž odraz právě v osvobození těchto plnění od daně z přidané hodnoty na výstupu. Již v důvodové zprávě k prvnímu zákonu o dani z přidané hodnoty tj. k zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který stanovil pro loterie, sázkové a jim podobné hry plošné osvobození bez nároku na odpočet daně je uvedeno, že od daně z přidané hodnoty se osvobozují loterie a jiné hry, mimo jiné proto, že část jejich výtěžku musí provozovatel poskytnout na veřejně prospěšné účely (dalším

důvodem je pak obtížnost při určení základu daně a skutečnost, že už jejich povolení podléhá správním poplatkům).

Obdobně je odůvodněno předmětné osvobození i v důvodové zprávě k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kde je výslovně uvedeno, že „podle § 60 je v souladu s Šestou směrnicí ES od daně osvobozeno bez nároku na odpočet daně provozování loterií a jiných podobných her, jejichž vymezení je dáno novelizovaným zákonem ČNR č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Důvodem pro osvobození loterií a jiných podobných her od daně je jednak to, že by bylo obtížné stanovit základ daně, a jednak i to, že stanovená část výtěžku z těchto her musí být věnována podle příslušných předpisů na veřejně prospěšné účely a že za vydání povolení k provozování těchto her se uplatňují i správní poplatky. Osvobození od daně se podle tohoto paragrafu nevztahuje na služby související s provozováním loterií a jiných podobných her, které pro provozovatele zajišťuje jiný subjekt. Za tyto služby se považuje např. distribuce losů, sběr sázenek apod.“

Zákon o loteriích navíc ukládá odvod prostředků na veřejně prospěšné účely všem provozovatelům loterií, sázkových her a výherních hracích přístrojů, nikoli pouze provozovatelům, kteří provozují hry uvedené v § 2 písm. b), e), i) a k) tohoto zákona. Není žádného rozumného důvodu, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují operace téhož druhu, bylo při uplatňování daně z přidané hodnoty zacházeno rozdílně.

Právní úprava provedená ustanovením § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, která nabyla účinnosti 1. 1. 2005, jejíž neaplikovatelnosti od 1. 1. 2006 se stěžovatel dovolává, je zcela v souladu s pravidly stanovenými na úrovni práva Evropského společenství, a sice s „Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“ (dále jen „šestá směrnice“), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována, a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „šestá směrnice“). Podle těchto pravidel je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané, a to bez nároku na odpočet daně.

I přes výše uvedenou argumentaci je nutno zdůraznit, že záměry zákonodárce, pokud nejsou vyjádřeny v přiměřené formě a rozsahu v samotné právní normě (v zákoně), jako motivy jednání zákonodárce, na její obsah a platnost (účinnost) nemají vliv, nehledě na to, že způsob, jakým došlo ke zrušení derogačního ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. zda k němu došlo formou neústavního tzv. „přílepku“ či naopak řádným legislativním způsobem, není podstatný. Rozhodující je skutečnost, že předmětnou novelizací nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dospěl-li zdejší soud k jednoznačnému závěru, že zákonná úprava platná od 1. 1. 2006 považovala provozování veškerých her a loterií uvedených v zákoně o loteriích za osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pak uplatnění zásady „lex specialis derogat legi generali“ tedy základního právního principu, který vychází z toho, že tam, kde existuje speciální právní úprava, nelze využít úpravy obecné, nepřichází v úvahu.

Obdobně nemůže být důvodná ani námitka stěžovatele dovolávající se přednostní aplikace pro něj příznivějšího ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, a to ať už ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, či ve smyslu výkladových zásad uvedených v rozhodnutí zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 178/2005 ze dne 23. 8. 2006. Pokud totiž předmětné ustanovení není součástí platného právního řádu, nelze se dovolávat ani jeho aplikace.

Projednávanou věc lze uzavřít s tím, že stěžovatel nárok na odpočet daně za výše uvedená zdaňovací období neměl. Městský soud tedy nepochybil, pokud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Protože městský soud tyto svoje závěry i řádně odůvodnil, je nutno kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z namítaných kasačních důvodů [§ 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.].

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 30. dubna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu