

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **SLOT Game a. s.,** se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, zastoupený JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2009, č. j. 30 Ca 3/2008 - 111,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2009, č. j. 30 Ca 3/2008 - 111, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

V posuzované věci žalovaný rozhodnutími ze dne 6. 11. 2007, č. j. 9715/07-1300-401637, č. j. 9716/07-1300-401637, č. j. 9718/07-1300-401637, č. j. 9719/07-1300-401637, č. j. 9720/07-1300-401637, a ze dne 29. 11. 2007, č. j. 10448/07-1300-401637, č. j. 10451/07-1300-401637, zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 19. 3. 2007, č. j. 50933/07/128913/2958, ze dne 30. 4. 2007, č. j. 88173/07/128913/2529, ze dne 18. 5. 2007, č. j. 96217/07/128913/2529, ze dne 22. 6. 2007, č. j. 109216/07/128913/2529, ze dne 21. 6. 2007, č. j. 109060/07/128913/2529, ze dne 27. 8. 2007, č. j. 134439/07/128913/2529, ze dne 28.8. 2007, č. j. 135436/07/128913/2529, jimiž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od prosince 2006 do června 2007 ve výši 115 592 Kč, 1 886 708 Kč, 193 026 Kč, 1 467 464 Kč, 1 833 627 Kč, 2 009 801 Kč a 2 702 551 Kč. Správce daně neuznal po provedeném vytýkacím řízení žalobcem nárokované odpočty daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, která žalobce použil na plnění v rámci provozování loterií a jiných podobných her, jež jsou podle finančních orgánů osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně na základě § 51

odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Žalobce napadl shora uvedená rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Plzni žalobou, o níž krajský soud rozhodl tak, že uvedená rozhodnutí žalovaného i platební výměry správce daně zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud konstatoval, že zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro předmětná zdaňovací období, obsahoval ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, a to od 1. 4. 2006, kdy nabyl účinnosti čl. XVII bod 2 zákona č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách. Podle tohoto ustanovení se v § 113 zákona o dani z přidané hodnoty na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a). Od 1. 4. 2006 tak bylo ze zákona o dani z přidané hodnoty vyňato ustanovení § 113 písm. b), ve kterém bylo uvedeno, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona pozbývají platnosti dnem 31. 12. 2004. Od 1. 4. 2006 tak podle krajského soudu nic nebránilo tomu, aby bylo možné použít ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty je při splnění podmínek § 52 až 32 téhož zákona provozování loterií a jiných podobných her uvedených v § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v relevantním znění (dále jen „zákon o loteriích“) osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Podle § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, s výjimkou uvedenou v § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích. Krajský soud přisvědčil žalobci, že v předmětných zdaňovacích obdobích ani v době rozhodování správních orgánů neobsahoval zákon o dani z přidané hodnoty žádné ustanovení, které by § 51 odst. 1 písm. i) či § 68 odst. 10 zmíněného zákona rušilo, stanovilo, že nejsou platnými nebo účinnými, a proto byl žalobce oprávněn podle těchto ustanovení postupovat a správní orgány byly povinny postup žalobce podle těchto ustanovení respektovat.

Pokud jde o rozpor mezi § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty na straně jedné a § 51 odst. 1 písm. j) téhož zákona na straně druhé, na nějž upozorňoval žalovaný, jedná se podle krajského soudu o rozpor pouze zdánlivý, který je řešitelný na základě interpretačních pravidel *lex specialis derogat legi generali* a *lex posterior derogat legi priori*, neboť § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty představuje zvláštní úpravu oproti obecnému pravidlu v § 51 odst. 1 písm. j) téhož zákona a zároveň též úpravu pozdější, vzhledem k tomu, že tato ustanovení v dnešní podobě nabyla účinnosti dne 1. 4. 2006, zatímco § 51 odst. 1 písm. j) nabyl účinnosti dne 1. 1. 2005.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opřel o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. vytýká krajskému soudu nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení.

Stěžovatel nesouhlasil s výše uvedenými závěry krajského soudu a setrval naopak na svém právním názoru vyjádřeném v žalobou napadených rozhodnutích, podle něhož

vypuštění přechodného ustanovení § 113 písm. b) ze zákona o dani z přidané hodnoty nedalo daňovým subjektům možnost, aby u určitých druhů her osvobozených od daně začaly opětovně nárokovat odpočet daně. Přitom stěžovatel odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu k této otázce vyslovené v jeho rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud podle stěžovatele judikoval, že původní znění § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož bylo provozování loterií a jiných podobných her s výjimkou her uvedených v § 2 písm. b) e), i), j) a k) zákona o loteriích osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, pozbylo v souladu s § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty platnosti dnem 31. 12. 2004. Na této skutečnosti nic nemění ani fakt, že posléze v souladu s čl. XVII bodem 2 zákona č. 109/2006 Sb. byl § 113 písm. b) ze zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěn. Výsledkem tohoto, jistě ne příliš vhodného, legislativního postupu nemůže v žádném případě být, že by se do zákona o dani z přidané hodnoty vrátila již neplatná ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Popsanou legislativní změnou došlo pouze k formální úpravě zákona, když z něj bylo vypuštěno pouze zdánlivě nadbytečné ustanovení § 113 písm. b). Dle § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbyl § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty platnosti, a tvrzení, že došlo k pouhému pozastavení účinnosti tohoto ustanovení, je tudíž zavádějící. Argumentaci, podle níž bylo následnou změnou § 113 zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěno pozastavení účinnosti § 68 odst. 10 téhož zákona a toto ustanovení tak k 1. 4. 2006 opětovně nabylo účinnosti, je nutno odmítnout jako nesprávnou. Provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o dani z přidané hodnoty bylo v posuzovaných zdaňovacích obdobích podle § 51 odst. 1 písm. j) téhož zákona osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Citované ustanovení nabylo v souladu s § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty účinnosti dnem 1. 1. 2005 a dosud účinnosti podle žádného zákonného ustanovení nepozbylo.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Připustil, že Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, právní názor, který popsal stěžovatel, a že tento právní názor Nejvyšší správní soud dále rozvedl v rozsudcích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, publikovaném pod č. 1847/2009 Sb. NSS a ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130. Nicméně žalobce s těmito právními závěry Nejvyššího správního soudu nesouhlasí, považuje je za rozporné s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího soudu a má naopak za to, že danou otázku posoudil ústavně konformně Krajský soud v Plzni v kasační stížností napadeném rozsudku, když dospěl k závěru že od 1. 4. 2006 jsou ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty opětovně aplikovatelná.

Žalobce má za to, že závěry Nejvyššího správního soudu, podle nichž ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty přestala být na základě § 113 písm. b) téhož zákona k 31. 12. 2004 součástí právního řádu a že tedy ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty představovalo tzv. přímou derogaci, je s ohledem na judikaturu Ústavního soudu i legislativně právní teorii nesprávný. Podle názoru žalobce totiž došlo pouze k omezení „platnosti“ citovaných zákonných ustanovení do 31. 12. 2004, tedy k časovému omezení účinků (účinnosti) těchto ustanovení do 31. 12. 2004, jedná se tedy o tzv. nepřímou derogaci. Pokud by zákonodárce hodlal dané ustanovení zrušit,

použil by formulaci „zrušuje se“. Tento názor podporuje podle žalobce i řada předválečných právních autorit, na níž odkazují samotná výše uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. U daných ustanovení se jedná o tzv. termínované zákony, jejich časová působnost byla omezena do 31. 12. 2004. Podle názoru žalobce zůstala tato ustanovení i po uvedeném datu součástí právního řádu, neboť nebyla zrušena, pouze se stala neaplikovatelnými. Po odstranění překážky jejich aplikovatelnosti k 1. 4. 2006 se tato ustanovení stala opětovně aplikovatelnými. Krajský soud se tak podle žalobce nedopustil nesprávného právního posouzení, které mu vytýká stěžovatel.

Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že by judikatura Ústavního soudu k otázce účinků derogace derogačního ustanovení byla nekonzistentní, jak se uvádí v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, který následuje po všech ostatních nálezech citovaných Nejvyšší správním soudem, jasně konstatovalo, že zrušením derogačního ustanovení se obnoví původní právní úprava, tj. zákonná ustanovení zrušená předmětným derogačním ustanovením. Původně zrušená ustanovení (§ 879c až 879e občanského zákoníku) po té, co Ústavní soud odložil účinnost svého nálezu, a zákonodárce nepřijal v dané věci novou právní úpravu, byla skutečně „rehabilitována“, tedy stala se opětovně aplikovatelnými, o čemž svědčí bohatá judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího soudu. I v tomto případě, tak jako v případě čl. XVII bodu zákona č. 109/2006 Sb., byl ve Sbírce zákonů publikován pouze výrok nálezu Ústavního soudu o zrušení derogačního ustanovení, nikoliv obsah obnovovaných (rehabilitovaných) právních norem, přičemž splnění požadavku na publikaci nebylo ze strany Ústavního soudu ani Nejvyššího soudu zpochybňováno.

Podle žalobce nelze souhlasit ani s konstatováním Nejvyššího správního soudu, že záměry zákonodárce, pokud nejsou vyjádřeny v přiměřené formě a rozsahu v samotné právní normě, nemají na její obsah vliv. Žalobce poukazuje na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 2006, sp. zn. Pl. ÚS st.-1/96, podle něhož lze smysl a účel zákona dovodit především z autentických dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce, mezi něž patří mimo jiné argumentace přednesená v rozpravě při přijímání návrhu zákona. Podle žalobce lze v daném případě z dokumentů, které provázely přijetí ustanovení čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., dovodit, že záměrem zákonodárce bylo umožnit provozovatelům loterií a jiných podobných her odpočet daně na vstupu. Žalobce poukazuje na vyjádření předkladatelky příslušného pozměňovacího návrhu poslankyně Michaely Šojdrové, která v Poslanecké sněmovně v rozpravě uvedla: „*A vratky budou muset tyto firmy odvést na veřejně prospěšné účely. O to víc tedy dostanou sportovci...*“ Jak dále vyplývá ze záznamu projednávání tohoto návrhu zákona v Senátu PČR, Senát si byl dobře vědom toho, že Poslanecká sněmovna připojila k návrhu zákona úpravu, jejímž cílem bylo umožnit odpočet daně z přidané hodnoty provozovatelům loterií a jiných podobných her a jedním z pozměňovacích návrhů Senátu byl právě návrh na vypuštění tohoto ustanovení budoucího zákona č. 109/2006 Sb. Přestože po vrácení návrhu do Poslanecké sněmovny tehdejší místopředseda vlády Zdeněk Škromach v úvodním slově k návrhu jménem vlády doporučil Poslanecké sněmovně přijmout zákon ve znění pozměňovacích návrhů Senátu, Poslanecká sněmovna setrvala na původním znění návrhu, přičemž všichni členové vlády (s výjimkou ministra financí, který se hlasování zdržel), hlasovali pro původní verzi návrhu. Z tohoto průběhu přijímání zákona č. 109/2006 Sb. je úmysl zákonodárce podle žalobce zřetelně patrný.

Pokud jde o argumentaci Nejvyššího správního soudu 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 s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena obdobnou směrnicí 2006/112/ES, žalobce poukazuje na to, že správní orgány svá rozhodnutí o ustanovení směrnice neopřely. Navíc žalobce má za to, že se správní orgán členského státu Evropské unie nemůže dovolávat přímo textu šesté směrnice nebo směrnice 2006/112/ES vůči provozovatelům loterií jakožto osobám soukromého práva a odkazuje přitom na příslušnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Zákonodárce podle žalobce v daném případě na vlastní odpovědnost rozhodl, že se odchýlí od harmonizačního předpisu, a to s plným vědomím možných následků.

Žalobce konečně poukazuje též na obecnou zásadu *in dubio mitius* vyplývající z ustálené judikatury českých vysokých soudů, podle níž za situace, kdy veřejné právo umožňuje z důvodu své nejasnosti, nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ dvojí výklad, je třeba použít ten, který je mírnější vůči jednotlivci.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V posuzované věci není sporu o tom, že žalobce byl v předmětných zdaňovacích obdobích provozovatelem loterií a jiných podobných her ve smyslu zákona o loteriích. Zásadním tak je posouzení otázky, zda právě provozování loterií a jiných podobných her bylo podle rozhodného právního stavu osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, či v některých případech s nárokem na odpočet daně. Nejvyšší správní soud tudíž musí posoudit, zda mělo být v dané věci, jak tvrdí stěžovatel, použito ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je provozování loterií a všech jiných podobných her podle zákona o loteriích zařazeno mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, či zda, jak naopak tvrdí žalobce, došlo v důsledku čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb. k „oživení“, tj. k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, nabyl tento zákon účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k

Evropské unii v platnost, s výjimkou a) ustanovení § 23 odst. 3, § 73 odst. 3 věty poslední a § 51 odst. 1 písm. j), která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2005, a b) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004. Podle ustanovení čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., které nabylo účinnosti dne 1. 4. 2006, se zákon o dani z přidané hodnoty změnil tak, že v § 113 se na konci písmene a) čárka nahradila tečkou, písmeno b) se zrušilo a zároveň se zrušilo označení písmene a).

Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že se k ustanovením § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, v návaznosti na ustanovení § 113 tohoto zákona po jeho novelizaci provedené zákonem č. 109/2006 Sb., již v minulosti opakovaně vyjadřoval, a to nejprve v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, dostupném na www.nssoud.cz, na který v kasační stížnosti odkázal stěžovatel. Nejvyšší správní soud zde dospěl k jednoznačnému závěru, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, v souladu s § 113 písm. b) tohoto zákona, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbylo platnosti dnem 31. 12. 2004, přičemž *„na této skutečnosti ničeho nemění ani fakt, že v souladu s čl. XVII bodem 2 zákona č. 109/2006 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 4. 2006, byl § 113 písm. b) zákona o DPH vypuštěn. Výsledkem tohoto, jakkoli jistě nepříliš vhodného, legislativního postupu nemůže v žádném případě být, že by se do zákona o DPH vrátila již neplatná (od 31. 12. 2004) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, jak namítl stěžovatel. Popsanou legislativní změnou došlo pouze k formální úpravě § 113 zákona o DPH tak, že bylo vypuštěno zdánlivě nadbytečné ustanovení písm. b)“.*

Na uvedený názor Nejvyšší správní soud navázal v celé řadě dalších rozsudků, ve kterých posuzoval shodnou otázku (srov. např. rozsudek ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, publikovaný pod č. 1847/2009 Sb. NSS, a dále rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č. j. 8 Afs 22/2009 -77, rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109, rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 53/2009 - 122, rozsudek ze dne 30. 9. 2009, č. j. 5 Afs 56/2009 - 62, rozsudek ze dne 19. 11. 2009, č. j. 5 Afs 67/2009 - 65, rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 72/2009 - 97, rozsudek ze dne 21. 12. 2009, č. j. 2 Afs 133/2008 - 91, a rozsudek ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 61/2009 - 145, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Zdejší soud ve zmíněných rozhodnutích vždy dospěl k závěru, že s účinností od 1. 1. 2005 byly loterie a veškeré podobné hry podle zákona o loteriích plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud tedy musí konstatovat, že dosavadní judikatura zdejšího soudu je v posouzení předmětné otázky zcela konzistentní a ustálená, přičemž jde o názorovou shodu napříč jednotlivými senáty zdejšího soudu.

Uvedený závěr ovšem zpochybnil žalobce, když ve svém vyjádření zmiňuje, že si je sice vědom, že Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137 a ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, dospěl k názoru, na který v kasační stížnosti poukazuje stěžovatel, nicméně že se s takovým posouzením předmětné otázky nemůže ztotožnit. Žalobce pak dále ve svém vyjádření s názory vyslovenými ve zmíněných rozhodnutích rozsáhle polemizuje. Nejvyšší správní soud se tedy musí se zmíněnými argumenty žalobce vypořádat.

Žalobce nejprve uvádí, že v posuzovaném případě nedošlo ke zrušení předmětných zákonných ustanovení, ale jen k omezení jejich „platnosti“ ve smyslu časového omezení účinků (účinnosti) těchto ustanovení do 31. 12. 2004. Žalobce má za to, že pokud by zákonodárce hodlal dané ustanovení zrušit, použil by formulaci „zrušuje se“. V daném případě se naopak jedná o případ tzv. nepřímé derogace. Předmětná zákonná ustanovení pak mají povahu tzv. termínovaných zákonů, což znamená, že jejich časová působnost byla omezena do 31. 12. 2004. Podle názoru žalobce zůstala tato ustanovení i po uvedeném datu součástí právního řádu, neboť nebyla zrušena, pouze se stala neaplikovatelnými. Po odstranění překážky jejich aplikovatelnosti k 1. 4. 2006 jsou opět obecně právně závazná.

Zde ovšem Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že s obdobnou argumentací se vypořádal již v mnoha z výše citovaných rozhodnutí. Nelze než zopakovat, že v daném případě není pochyb o tom, že se jedná o derogaci přímou. Za nepřímou derogaci je totiž možno označit pouze takovou situaci, kdy původní právní předpis není formálně rušen, nýbrž pouze není aplikován z důvodu existence jiného právního předpisu (novějšího, speciálního či právního předpisu vyšší právní síly), a poté, co je tato překážka odstraněna, v zásadě jeho aplikovatelnosti nic nebrání. V posuzované věci však bylo zákonem výslovně stanoveno, že předmětná ustanovení pozbývají platnosti dnem 31. 12. 2004. Skutečnost, že tato ustanovení nebyla přímo a výslovně „zrušena“, nýbrž jen „pozbyla platnosti“, je pak třeba vykládat tak, že se jedná toliko o odlišnost legislativně technickou (terminologickou), a nikoliv významovou. K ukončení jejich platnosti namísto výslovného 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 (k tomu srov. vedle rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, a rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, např. rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109). Již jen pro úplnost zdejší soud uvádí, že vzhledem k tomu, že citované ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty výslovně použilo pojem „pozbývají platnosti“ a nikoliv „pozbývají účinnosti“, lze dovodit i to, že se nejedná o tzv. termínované zákony, pro něž platí, že po stanoveném termínu sice takový zákon i nadále zůstává součástí právního řádu, jedná se však o zákon „bezúčinný“, „vyhaslý“.

Žalobce dále uvádí, že nesouhlasí se závěrem zdejšího soudu, podle kterého judikatura Ústavního soudu ČR není v otázce účinků derogace derogačních ustanovení zcela konzistentní, přičemž poukazuje na nález pléna Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02, který je podle tvrzení žalobce nejaktuálnějším relevantním rozhodnutím Ústavního soudu a kterým byla ke dni 31. 12. 2004 zrušena část druhá zákona č. 229/2001 Sb., jež zrušila ustanovení § 879c, 879d a 879e občanského zákoníku. V důsledku zrušení zmíněných zákonných ustanovení Ústavním soudem pak došlo, jak žalobce zdůraznil, k rehabilitaci původního právního stavu založeného uvedenými ustanoveními občanského zákoníku.

Nejvyšší správní soud zde nejprve poukazuje na skutečnost, že Ústavní soud ve zmíněném rozhodnutí mj. konstatoval, že *„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". Je tedy zřejmé, že byť v citovaném rozhodnutí připustil, že tímto způsobem může výjimečně k obnově již neplatné právní úpravy dojít, i sám Ústavní soud si je vědom problematičnosti takového stavu a jeho rozporu s principy právní jistoty. Nadto musí Nejvyšší správní soud podotknout, že pokud zde žalobce polemizuje se závěrem zdejšího soudu ohledně možnosti, resp. nemožnosti rehabilitace dříve zrušené zákonné úpravy v důsledku derogace derogačního ustanovení, pak ovšem zcela opominul další argument, který v této souvislosti Nejvyšší správní soud opakovaně uvádí, tj., že nelze 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 posouzení v této věci, tedy se zrušením již v podstatě vyhaslého „obsoletního" derogačního ustanovení zákonodárcem. Nejvyšší správní soud podotýká, 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 (k tomu srov. např. již zmiňovaný rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109).

Zde může Nejvyšší správní soud navázat i v otázce posouzení dalšího tvrzení žalobce, který ve vyjádření ke kasační stížnosti argumentuje smyslem a účelem zákona, jejž dovozuje s poukazem na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 5. 2006, sp. zn. Pl. ÚS st.-1/96, z dokumentů zachycujících průběh přijímání návrhu budoucího zákona č. 109/2006 Sb. v obou komorách parlamentu. Podle žalobce lze z těchto dokumentů totiž dovodit, že záměrem zákonodárce bylo umožnit provozovatelům loterií a jiných podobných her odpočet daně na vstupu. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že byť považuje žalobcem popisovaný způsob, jakým se zmíněný „přílepek" (tj. čl. XVII bod 2) ocitl ve schváleném zákoně č. 109/2006 Sb., jehož původním smyslem měla být nutná změna některých zákonů v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, za skutečně pozoruhodný a svědčící o úrovni zákonodárného procesu v ČR, je však třeba v každém případě rozlišovat, jaký úmysl zákonodárce případně měl a jak ho (zda vůbec) v textu přijaté zákonné normy vyjádřil. V rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Zákonodárný proces je upraven v Ústavě ČR (čl. 39 a násl.) a dále v jednacích řádech obou komor Parlamentu ČR. Tento proces je koncipován a musí být prakticky prováděn tak, aby schvalování zákonů bylo zcela transparentní, srozumitelné a předvídatelné. Obecné požadavky kladené na tvorbu zákonů, kterými jsou zejména obecná závaznost, stabilita, srozumitelnost, jednota a soulad, správný a moderní jazyk, reálnost a racionalita, opakovaně zdůrazňuje doktrinální teorie legislativy (viz např. V. Knapp a kol.: Tvorba práva a její současné problémy, Linde, 1998, str. 102 a násl.) a jsou obsažena rovněž v interních technických pravidlech, která si coby nezbytný „manuál" stanovila vláda jakožto nejvýznamnější navrhovatel zákonů (viz dříve citovaná Legislativní pravidla vlády). Naopak negativní výčet příkladů „jak neuspět při tvorbě práva" nabízí L. Fuller (Morálka práva. Oikoymenh, 1998, str. 37 a násl.): neschopnost vůbec dospět k pravidlům; nezveřejnění pravidel, která se mají dodržovat; zneužití retroaktivního zákonodárství; nesrozumitelnost pravidel; jejich obsahový rozpor; pravidla vyžadují nesplnitelné chování; pravidla jsou tak často měněna, že adresát není schopen se jimi řídit a konečně neshoda mezi deklarovanými pravidly a jejich praktickým uplatňováním.*

Podle čl. 52 odst. 1 Ústavy je k platnosti zákona třeba, aby byl vyhlášen. Platnost tedy 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). [...]

Lze tak shrnout, 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 nepřípustný" (k tomu dále srov. např. rozsudek ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 53/2009 - 122, či rozsudek ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109).

Nejvyšší správní soud tedy i v této věci uzavírá, že ani případné záměry zákonodárce, jak je dovozuje žalobce, pokud nebyly dostačujícím způsobem vyjádřeny přímo v textu přijaté normy, a to např. tak, že by přímo do zákona o dani z přidané hodnoty bylo opět vloženo ustanovení odpovídající již neplatným ustanovením § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona a naopak by bylo zrušeno dosud platné a účinné ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) tohoto zákona, nemohou na již uvedených závěrech nic změnit.

K dalším argumentům žalobce pak musí Nejvyšší správní soud nejprve konstatovat, že vzhledem k již zmiňovaným skutečnostem je zřejmé, že zákon o dani z přidané hodnoty nenabízel v rozhodné době, tj. v době od prosince 2006 do června 2007, v souvislosti s odpočtem daně z přidané hodnoty u loterií a jiných podobných her jakožto plnění od daně osvobozených rovnocenný dvojí výklad. Jedinou platnou a účinnou úpravou, kterou bylo v posuzovaném případě možné použít, bylo a je ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, které provozování loterií a jiných podobných her řadí mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Ve světle uvedeného závěru tedy ani poslední dva argumenty žalobce nemohou obstát. V prvním případě žalobce tvrdil, že správní orgán členského státu Evropské unie se nemůže dovolávat přímo textu šesté směrnice nebo směrnice 2006/112/ES vůči provozovatelům loterií a jiných her jakožto osobám soukromého práva. S tím nelze než souhlasit, neboť nejen horizontální přímý účinek směrnic (tedy v právních vztazích mezi jednotlivci navzájem), ale i vertikální přímý účinek (mezi státem, resp. orgánem veřejné moci a jednotlivcem), pokud by byl v neprospěch jednotlivce, je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie vyloučen, tedy směrnice nemůže sama o sobě bez dalšího zakládat jednotlivci nové povinnosti, které by neměly svůj základ ve vnitrostátním právu (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 11. června 1987, Pretore di Salò v. X, 14/86, Recueil, s. 2545, body 19 a 20; ze dne 8. října 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Recueil, s. 3969, body 9 a 13; ze dne 26. září 1996, Arcaro, C-168/95, Recueil, s. I-4705, body 36 a 37, ze dne 3. května 2005, Berlusconi a další, C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Sb. rozh. s. I-3565, body 73 a 74, jakož i ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, Sb. rozh. s. I-5795, bod 42). Zdejší soud ovšem poukazuje na již zmíněné, tedy že podle relevantní vnitrostátní právní úpravy není pochyb o tom, že provozování loterií a jiných podobných her je osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v již také zmíněném rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, právní úprava provedená ustanovením § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané

hodnoty, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 2005, je zcela v souladu se šestou směrnicí, resp. se směrnicí 2006/112/ES, podle nichž je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty, a to bez nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že uvedené směrnice byly v daném ohledu řádně transponovány do vnitrostátního práva, není žádný důvod k tomu, aby se finanční orgány dovolávaly, pokud jde o závěr, že loterie a jiné podobné hry jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, na přímý účinek těchto směrnic.

I pro právní úpravu, která představuje řádnou transpozici směrnice, ovšem navíc platí, že musí být vykládána v souladu s textem a účelem dané směrnice (tzv. nepřímý účinek směrnice, resp. povinnost eurokonformního výkladu vnitrostátního práva – k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 As 3/2007 - 83, publikovaný pod č. 1401/2007 Sb. NSS a judikatura Soudního dvora v něm citovaná), a to i v případě, pokud by takový výklad měl být v neprospěch jednotlivce (viz v tomto smyslu již výše uvedené rozsudky Kolpinghuis Nijmegen, body 12 až 14, Arcaro, body 41 a 42 a Kofoed, bod 45). V daném případě, jak již bylo řečeno, opačný výklad, jenž zastává stěžovatel, zákon o dani z přidané hodnoty neumožňuje, ale i pokud by takový výklad jako alternativa myslitelný byl, byly by finanční orgány i soudy povinny dát přednost výkladu konformnímu s textem a účelem směrnice, podle níž provozování loterií a jiných podobných her má být osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně.

Konečně žalobce se ve své argumentaci dovolával také použití zásady *in dubio mitius*. Vzhledem k tomu, že zdejší soud dospěl k závěru, že tu proti sobě nestojí dva rovnocenné výklady příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, není zde z podstaty věci ani možné volit takový výklad, který by byl pro žalobce příznivější.

Nezbývá tedy než konstatovat, že argumenty žalobce nemohou zpochybnit právní názor, který zdejší soud v dosavadní judikatuře k předmětné otázce zaujal. Nejvyšší správní soud tak neshledal ani v posuzované věci žádný důvod k tomu, proč se od své judikatury odklonit, a uzavírá tudíž, že v předmětných zdaňovacích obdobích bylo třeba na daný případ použít ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je provozování loterií a jiných podobných her řazeno mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Pokud krajský soud v kasační stížností napadeném rozsudku dospěl k opačnému závěru, pak musí Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem posoudit takový závěr jako nesprávný.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. května 2010

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu