

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Sázková kancelář, a. s. (dříve SYNOT TIP, a. s.)**, se sídlem Jaktáře 1475, Uherské Hradiště - Mařatice, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem Trojanova 12, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 4. 2010, č. j. 10 Ca 120/2009 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2009, č. j. 1901/09-1300-105163, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 10. 7. 2008, č. j. 146168/08/003511/4269, jímž správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období února 2008 ve výši 40 157 Kč oproti částce 1 847 685 Kč vykázané v příslušném daňovém přiznání žalobce.

Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2009, č. j. 1897/09-1300-105163, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 10. 7. 2008, č. j. 146196/08/003511/4269, jímž správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března 2008 ve výši 22 457 Kč oproti částce 2 528 539 Kč vykázané v příslušném daňovém přiznání žalobce.

Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2009, č. j. 1906/09-1300-105163, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 25. 9. 2008, č. j. 180862/08/003511/4269, jímž správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna 2008 ve výši 47 784 Kč oproti částce 1 934 092 Kč vykázané v příslušném daňovém přiznání žalobce.

Rozhodnutím ze dne 10. 2. 2009, č. j. 1896/09-1300-105163, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 25. 9. 2008, č. j. 180867/08/003511/4269, jímž správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2008 ve výši 48 450 Kč oproti částce 1 993 925 Kč vykázané v příslušném daňovém přiznání žalobce.

Ve všech zmíněných případech 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 správce daně 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“). Žalovaný pak danou věc posoudil stejným způsobem.

Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze samostatnými žalobami. Tento soud nejprve usnesením ze dne 17. 4. 2009, č. j. 10 Ca 120/2009 - 16, rozhodl o tom, že předmětné věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 120/2009, sp. zn. 10 Ca 121/2009, sp. zn. 10 Ca 122/2009 a sp. zn. 10 Ca 123/2009 se spojují ke společnému projednání, přičemž řízení o těchto věcech bude dále vedeno pod sp. zn. 10 Ca 120/2009.

Rozsudkem ze dne 13. 4. 2010, č. j. 10 Ca 120/2009 - 47, pak městský soud žaloby zamítl.

Městský soud se v označeném rozsudku s ohledem na formulaci žalobních námitek zabýval právě otázkou, zda 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.

Městský soud nejprve konstatoval, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty [podle kterých bylo provozování loterií a jiných podobných her, mimo her uvedených v ustanovení § 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 s nárokem na odpočet] pozbyla v souladu s § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, platnosti dnem 31. 12. 2004. Pokud tedy dle právní úpravy platné a účinné do 31. 12. 2004 platilo, že provozování některých označených druhů loterií a jiných podobných her bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet, přičemž u provozování ostatních druhů loterií a jiných podobných her zákonná úprava nárok na odpočet daně připouštěla, k uvedenému

dni zmíněná ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty pozbyla platnosti, a propříště platilo, že veškeré provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu zákona o loteriích bylo v souladu s § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ode dne 1. 1. 2005, osvobozeno od daně bez nároku na odpočet.

Na této skutečnosti pak dle názoru městského soudu nemohl nic změnit ani fakt, že v souladu s čl. XVII bodem 2 zákona č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách (dále jen „zákon č. 109/2006 Sb.“) a jenž nabyl účinnosti dne 1. 4. 2006, byl § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěn.

Městský soud při formulaci uvedeného závěru vycházel ze skutečnosti, že tuto otázku v obdobných případech shodně posoudil i Nejvyšší správní soud, a to ve svém rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, publikovaném pod č. 1847/2009 Sb. NSS, a dále ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 5 Afs 56/2009 - 62, dostupném na www.nssoud.cz. Městský soud pak neshledal důvody, pro které by se v aktuálně posuzované věci měl od tohoto závěru odchýlit.

Klíčové argumenty městského soudu lze shrnout následovně. Každý právní předpis je nadán atributy platnosti a účinnosti. Právě to, že lze právní předpis kvalifikovat jako platný, znamená, že je součástí právního řádu. Pokud posléze platnosti pozbude, přestává součástí právního řádu být. V daném případě navíc právě v souvislosti s pozbytím platnosti předmětných ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty nabylo účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) téhož zákona. Podle městského soudu tedy není pochyb o tom, že cílem zákonodárce bylo omezit platnost předmětných ustanovení na dobu do 31. 12. 2004, a nikoliv omezit pouze jejich účinnost. Dále městský soud podotkl, že žádný obecně závazný právní předpis neobsahuje ustanovení, ze kterého by bylo možné dovodit, že součástí právního řádu přestávají být pouze ta ustanovení zákona, u kterých zákonodárce výslovně stanoví, že se zrušují. Městský soud naopak poukázal na to, že zpravidla v situacích, kdy je okamžik zrušení určité právní normy třeba vázat na jinou skutečnost (např. na nabytí účinnosti jiného ustanovení zákona), je slovní spojení, že takové ustanovení pozbývá platnosti, užíváno. Je tedy zřejmé, že k opětovnému nabytí platnosti předmětných zákonných ustanovení v důsledku zrušení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, jak tvrdí žalobce, nemohlo dojít. Takový postup by neodpovídal požadavkům kladeným na tvorbu zákonů, tj. pravidlům řádného legislativního procesu. Jak vyplývá z příslušných ustanovení zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, pokud má dříve platná a posléze zrušená právní norma v budoucnu opět platit, je nezbytné, aby byla opětovně vyhlášena ve Sbírce zákonů. Pokud se žalobce dovolával principu *in dubio pro liberate*, pak městský soud konstatoval, že v daném případě nejde o situaci, kdy veřejnoprávní úprava umožňuje dvojí výklad. Jak vyplývá z výše uvedeného, předmětná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty lze vykládat jedině tak, že provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu

zákona o loteriích je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet. Takový výklad je navíc, jak městský soud nakonec podotkl, v souladu s právem Evropské unie.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou opřel o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že i přes obsáhlou argumentaci městského soudu postrádá v napadeném rozsudku odpověď na otázku ohledně své právní jistoty jako adresáta právní normy.

Dle názoru stěžovatele by měly být zákony přijímány tak, aby jejich adresáti nebyli při interpretaci jejich ustanovení na pochybách, s jakým cílem zákonodárce taková ustanovení formuloval a co vlastně bylo jejich účelem. V posuzovaném případě, jak se domnívá stěžovatel, jde právě o situaci, kdy je možné příslušná zákonná ustanovení vykládat dvojím způsobem. Městský soud v kasační stížností napadeném rozsudku příslušná zákonná ustanovení vyložil jedním z možných způsobů. Vedle tohoto je ovšem možný i výklad, který si v daném případě osvojil stěžovatel, tj. že pokud byl v souladu s čl. XVII bodem 2 zákona č. 109/2006 Sb. ke dni 1. 4. 2006 zrušen § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, došlo k opětovnému obnovení účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2004.

Na podporu svého výkladu příslušných zákonných ustanovení uvedl stěžovatel v kasační stížnosti následující argumenty.

Stěžovatel především podotýká, že jakkoli § 3 odst. 1 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů, upravuje podmínky, za kterých právní předpis nabývá platnosti (k tomu pak stěžovatel poukazuje i na čl. 52 odst. 1 Ústavy České republiky), neexistuje v právním řádu České republiky taková norma, která by blíže upravovala otázku zrušení právní normy, resp. která by stanovila podmínky, za nichž právní norma pozbývá platnosti.

Stěžovatel navíc poukazuje na skutečnost, že § 113 zákona o dani z přidané hodnoty je nadepsán „účinnost" a nikoli „platnost" či „zrušovací ustanovení". Takovému nadpisu pak ovšem neodpovídá obsah ustanovení § 113 písm. b) tohoto zákona, ve znění účinném do 31. 3. 2006, podle kterého tento zákon nabývá účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost, s výjimkou ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004.

S ohledem na Šestou směrnici 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"), pak stěžovatel předpokládal, že osvobození od daně z přidané hodnoty sázek, loterií a her, ponechané co

do podmínek a omezení v diskreci jednotlivých členských států, znamená, že právě Česká republika mohla na jedné straně ponechat uvedené činnosti mezi osvobozenými činnostmi a přitom poskytnout nárok na odpočet tak, jak vyplývalo z § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty.

Vzhledem k uvedené argumentaci má stěžovatel za to, že byl vystaven takové míře interpretační nejistoty, která již přesahuje hranici toho, co lze po adresátovi právní normy žádat. Stěžovatel je tedy toho názoru, že obě nastíněné interpretace příslušných zákonných ustanovení jsou rovnocenné a proto je nutné přistoupit k takovému výkladu, který je pro stěžovatele příznivější. Městský soud pak ovšem pochybil, když zmíněná ustanovení vyložil nesprávně k tíži stěžovatele.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předmětné stížní námitky jsou obdobné námitkám uplatněným v žalobě, přičemž žalovaný má za to, že s těmito námitkami se dostatečně vypořádal již městský soud v kasační stížností napadeném rozsudku. Dále pak žalovaný připomíná, že v rámci jiného řízení o kasační stížnosti stěžovatele se ke shodné právní otázce již vyslovil i Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 5 Afs 56/2009 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, v němž se vypořádal s obdobnou argumentací stěžovatele, přičemž dospěl k závěru, že tato argumentace není správná.

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 je zastoupen advokátem (§ 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 není důvodná.

V posuzované věci není sporu o tom, že stěžovatel 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.

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).

Vzhledem k uvedenému tedy má Nejvyšší správní soud posoudit, zda městský soud dospěl ke správnému závěru, když konstatoval, že v dané věci mělo být 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 stěžovatel, 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 kterých je provozování loterií a jiných podobných her podle zákona o loteriích, vyjma her uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) tohoto zákona, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.

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 § 113 tohoto zákona po jeho novelizaci provedené zákonem č. 109/2006 Sb., v minulosti opakovaně vyjádřil, a to nikoli pouze v rozsudcích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, a ze dne 30. 9. 2009, č. j. 5 Afs 56/2009 - 62, na které v kasační stížností napadeném rozsudku poukázal městský soud, ale v celé řadě dalších rozhodnutí, z nichž lze uvést např. rozsudky ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, ze dne 30. 4. 2009, č. j. 8 Afs 22/2009 - 77, ze dne 14. 5. 2009, č. j. 1 Afs 26/2009 - 109, ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 53/2009 – 122, ze dne 19. 11. 2009, č. j. 5 Afs 67/2009 - 65, ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 72/2009 - 97, ze dne 21. 12. 2009, č. j. 2 Afs 133/2008 - 91, ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 61/2009 - 145, ze dne 4. 6. 2010, č. j. 5 Afs 23/2010 - 180, a ze dne 4. 6. 2010, č. j. 5 Afs 1/2010 - 163, 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.

Právní názor, který zdejší soud v uvedené judikatuře vyslovil, stěžovatel zpochybňuje, nicméně i jeho argumentaci již Nejvyšší správní soud zevrubně posoudil, přičemž neshledal důvody, proč se od své dosavadní judikatury odchýlit. Stalo se tak právě v městským soudem zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 5 Afs 56/2009 - 62, a dále v rozsudcích ze dne 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 72/2010 – 52, a č. j. 5 Afs 82/2010 - 63, dostupných na www.nssoud.cz.

Ke stížní námitce, již lze podřadit pod důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezbývá než v podstatě zopakovat, co Nejvyšší správní soud již k argumentům stěžovatele uvedl ve zmíněné prejudikatuře.

K námitce, již stěžovatel směřoval k existenci dvojího možného výkladu předmětných zákonných ustanovení, zdejší soud konstatuje, že ve své konstantní a nerozporné judikatuře opakovně dospěl k závěru, že předmětná ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty pozbyla v souladu s § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, platnosti dnem 31. 12. 2004, tedy přestala být k tomuto dni součástí českého právního řádu. V rozsudku ze dne 4. 6. 2010, č. j. 5 Afs 23/2010 - 180, pak zdejší soud k této otázce konkrétně uvedl, že *„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)“.*

K argumentaci stěžovatele musí zdejší soud dále podotknout, že výklad zmíněných zákonných ustanovení, který si v posuzované věci osvojil stěžovatel, odporuje obecným požadavkům kladeným na tvorbu zákonů. Touto otázkou, jak správně poukázal městský soud, se Nejvyšší správní soud rozsáhle zabýval ve svém rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, ve kterém uvedl: *„Výsledkem legislativního procesu totiž má být - nejobecněji vyjádřeno - schválené pravidlo chování (norma), které jejím adresátům transparentně sděluje, jakým způsobem se mají chovat, resp. jaký způsob chování je zapovězen. Toto pravidlo nesmí zásadně působit zpětně a musí z něj být zcela zřejmé, k jakému chování zavazuje. Úkolem zákonodárce je proto mimo jiné i zcela srozumitelně sdělit, jakým způsobem se mají adresáti právních norem chovat. Podstata zákonodárné moci tak spočívá v „dávání“ zákonů, tj. 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. „obživnutí“ zákonného ustanovení již dříve zrušeného. Takovýto 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 (viz bod 41), 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 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. V opačném případě by totiž reálně hrozilo, že zákonodárný proces povede k porušení všech základních požadavků, na něj kladených (viz bod 39) a role zákonodárce by byla zcela degradována. Jinak řečeno: pokud spočívá podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a jestliže zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu samozřejmě principielně 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."

Nezbývá než konstatovat, že argumenty stěžovatele nemohou zpochybnit právní názor, který zdejší soud v dosavadní judikatuře k předmětné otázce zaujal, tj. že zákon o dani z přidané hodnoty nenabízel v rozhodné době, tj. v prosinci 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.

S ohledem na uvedené se pak jeví jako zcela nepřípadná námitka stěžovatele, že městský soud při existenci dvou možných výkladů předmětných zákonných ustanovení v rozporu se zásadou *in dubio mitius* zvolil ten výklad, jenž šel k tíži stěžovatele. Vzhledem k tomu, že tu proti sobě nestojí dva rovnocenné výklady použitelných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo v posuzované věci z její podstaty ani možné volit takový výklad, který by byl pro stěžovatele příznivější.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud ve stručnosti konstatuje, že podle článku 13 části B písm. f) ve spojení s článkem 17 šesté směrnice je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Tvrzení stěžovatele, že uvedená směrnice otázku, zda má být osvobození od daně z přidané hodnoty z provozování sázek, loterií a her spojeno s nárokem na odpočet, ponechává v diskreci jednotlivých členských států, tedy není správné. Nadto zdejší soud připomíná, že uvedená právní úprava byla ke dni 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES; tato ovšem řeší otázku osvobození provozování sázek, loterií a her od daně z přidané hodnoty, co do nároku na odpočet daně, stejně jako právní úprava původní.

Vzhledem k výše uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na

náhradu nákladů řízení, ze správního spisu však nevyplývá, že by mu takové náklady v řízení o kasační stížnosti vznikly.

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 13. prosince 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu