

OTÁZKY SPOJENÉ S UPLATŇOVÁNÍM OSVOBOZENÍ OD DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY U LOTERIJNÍCH SPOLEČNOSTÍ

MICHAEL KOHAJDA

1. ÚVOD

Již od roku 2006 se táhnou spory o výklad ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty týkajících se osvobození od daně u plátců, kteří provozují loterie nebo jiné podobné hry. Celý spor o výklad právní normy začal a má původ v přijaté novele 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. Tato změna ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty týkajících se osvobození od daně byla provedena obvyklým pokoutným způsobem, který naplňuje povahu tzv. „přílepků“ neboli „divokých jezdců“, tuto skutečnost však ponechme nyní stranou, neboť nad tímto legislativním postupem se v dnešní české realitě již nikdo příliš nepozastavuje.

Impulzem pro napsání tohoto článku¹ není obvyklá nespokojenost s normotvorbou v daňově-právní oblasti, když nesystémovost a vysoká frekvence změn daňových zákonů se stala základním aspektem daňového práva, ale skutečnost, že díky práci našich zákonodárců jsme se dostali již do takové fáze našeho právního marasmu, kdy průměrný adresát právní normy objektivně není schopen seznat, co je a co není jeho povinností uloženou mu zákonem, neboť není s to zjistit, co vůbec právní normou chování je a co jí není, neboť *teprve skrze právní argumentaci se činí závěr o tom, co je či není součástí platného právního řádu.*²

Vzhledem k tomu, že v těchto sporech loterijních společností se správci daně již proběhlo mnoho soudních řízení na úrovni krajských soudů a i na úrovni Nejvyššího správního soudu³ (a v této problematice jsou již podány také ústavní stížnosti, o kte-

¹ Tento článek byl zpracován s finanční podporou a v rámci výzkumného záměru Univerzity Karlovy v Praze Právnické fakulty, který je registrován pod č. MSM 0021 620 804 s názvem *Proměny práva na počátku 3. tisíciletí – kořeny, východiska, perspektivy*.

² Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2008, č.j. 11 Ca 160/2008 – 140, ve sporu společnosti Tipgames, a.s., proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu.

³ jejichž výsledkem je například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2009, č.j. 2 Afs 131/2008 – 137, ve sporu společnosti FORTUNA sázková kancelář, a. s., proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č.j. 5 Afs 56/2009 – 62, ve sporu společnosti SYNOT TIP, a. s., proti Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu – obecně pak tento článek vychází ze studia rozsudků krajských soudů a Nejvyššího správního soudu, ve kterých se o právní výklad v tomto článku rozebíraných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty spori loterijní společnosti se správci daně, autor tohoto článku pak jednotlivé závěry obsažené v odůvodněních těchto rozsudků zobecňuje (přitom musí upozornit, že se jednotlivé rozsudky svým textem vzájemně velmi podobají)

rých však ještě Ústavní soud nerozhodl), existuje mnoho soudních rozhodnutí, které tento problém hodnotí. V tomto článku bychom proto z těchto rozhodnutí vycházeli a doplňovali je různými postřehy či argumentací, kterou soudy neviděly. Svou nejvyšší autoritou pak tuto otázku snad v blízké době rozřeší právě Ústavní soud ČR, u kterého již více jak rok leží první návrhy v této věci.

2. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA PROBLÉMU

Zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, ze dne 14. 3. 2006, publikovaným ve Sbírce zákonů České republiky dne 31. 3. 2006, bylo ze zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěno⁴ přechodné ustanovení obsažené v § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty,⁵ kterým *pozbylo platnosti* ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty dnem 31. 12. 2004. Tato úprava byla vyvolána potřebou harmonizace českého práva s právem Evropské unie.

Tato ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném do dne 31. 12. 2004 poskytovala provozovatelům loterie a jiné podobné hry osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet.⁶ Provozovatelé loterií s odkazem na zrušení přechodného ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nyní ve svých žalobách dovozují, že zrušením tohoto derogacího ustanovení je opět možné právě podle těchto ustanovení využít osvobození od daně s nárokem na odpočet.

V takovém případě by pak vedle sebe existovala dvě ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která stanoví osvobození od daně z přidané hodnoty, jedno s nárokem na odpočet daně na vstupu, druhé bez nároku na odpočet. Tzn. výše uvedená ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, jak zcela určitě platila v době od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2004 – tedy ustanovení poskytující možnost osvobození od daně s nárokem na odpočet; ale i ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je provozování loterií a jiných podobných her bez výjimky sice osvobozeno od daně z přidané hodnoty, avšak bez nároku na odpočet daně na vstupu.

S tímto výkladem samozřejmě nesouhlasí správci daně, kteří nyní zásadně aplikují pouze § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty a osvobození od daně provozovatelům loterií a jiných podobných her přiznávají, avšak zásadně bez nároku na odpočet daně na vstupu.

a uvádí je s odkazem, že se jedná o názory „soudů“; autorovi je znám jediný rozsudek správního soudu, který se liší od ostatních, je jím rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2009, č.j. 30 Ca 3/2008 – 111, který může být brán jako důkaz, že i názory správních soudů na tuto problematiku se liší.

⁴ Znění ustanovení Čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, je: *V § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).*

⁵ Znění ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty bylo: *ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, která pozbyvají platnosti dnem 31. prosince 2004.*

⁶ Subjekt vymezený v zákoně č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, mimo her uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona o loteriích a jiných podobných hrách.

3. POSTUP V PŘÍPADĚ EXISTENCE DVOU USTANOVENÍ OPAČNÉHO VÝZNAMU

Pokud bychom přijali výše uvedenou argumentaci, tedy existenci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty umožňující osvobození s nárokem na odpočet daně a současně také existenci ustanovení umožňující osvobození bez nároku na odpočet daně na vstupu, byla by aplikace těchto zákonných ustanovení, která jsou ve vzájemném rozporu, zřejmě v praxi bezproblémová. Existovala by totiž vedle sebe dvě ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která by upravovala tutéž situaci, přičemž jedno by bylo pro daňové subjekty výhodnější.

K tomuto je možno uvést často citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu,⁷ který odůvodnil, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřijatelnou libovůli zákonodárce). Přílehlavým je z tohoto pohledu také další právní názor Nejvyššího správního soudu,⁸ že: *V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoliv nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajícího povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňuje oproti jiným plátcům daně z přidané hodnoty.*

Tyto argumenty jsou však významné pouze v případě, že bude nutné „vybírat“ mezi dvěmi ustanoveními zákona o dani z přidané hodnoty, která dopadají na tytéž skutkové okolnosti. Je tedy nejprve potřebné zjistit, zda v tomto případě k této legislativní situaci opravdu došlo. Pokud by tomu tak bylo a v zákoně o dani z přidané hodnoty by existovala dvě rozdílná ustanovení upravující osvobození od daně z přidané hodnoty u loterijních služeb, měli by dle výše uvedených názorů Nejvyššího správního soudu správci daně při stanovení výše nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty postupovat podle ustanovení, které je pro plátce daně příznivější – v tomto případě tedy dle ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty (samozřejmě pokud bychom došli k závěru, že v právním řádu stále existují).

Je možno již dopředu uvést, že tuto otázku soudy ve svých rozhodnutích zodpověděly tak, že nelze dovodit, že by zákon o dani z přidané hodnoty nabízel v souvislosti s odpočtem daně z přidané hodnoty u loterií a jiných podobných her dvojí výklad.

⁷ Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005 – 44.

⁸ Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005 – 64.

4. OTÁZKA PLATNOSTI USTANOVENÍ ZÁKONA

Z výše uvedených důvodů je tedy základní otázkou v této problematice otázka důsledků novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb. Zobecněně tedy – jaký důsledek má zrušení zrušovacího ustanovení zákona, zda po zrušení zrušovacího ustanovení dochází k „reinkarnaci“ prvně zrušeného ustanovení.

Argumentem plátců daně byla formulace zrušení ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, která nebyla učiněna v souladu s v té době používaným zněním legislativních pravidel Vlády,⁹ když namísto příslušného tvaru pojmu *se zrušuje* byl použit text *pozbývají platnosti*. Plátcí v tomto rozdílném postupu zákonodárce hledají příčinu a své zdůvodnění rozdílných výsledků. Toto jejich snažení je logické z pohledu hodnocení legislativní tvorby zákonodárce jako tvorby nechybějícího, perfektního zákonodárce, což je postup při interpretaci takřkajíc samozřejmý. Pokud zákonodárce volí dvě různé formulace, lze se oprávněně domnívat, že mají rozdílné důsledky, neboť v opačném případě by zákonodárce použil formulace shodné. Plátcí tedy argumentují, že pokud by mělo být nějaké ustanovení opravdu zrušeno, ve smyslu jeho konečného vypuštění z právního řádu, byla by použita formulace, že se předmětná ustanovení *zrušují*. Tomu se však nestalo, byla použita formulace, že *pozbývají platnosti*, což dle plátců znamená, že tato změna byla jen dočasná. Důsledkem této argumentační konstrukce by byla možnost navrácení předmětných ustanovení do právního řádu pouhým zrušením zrušovacího ustanovení.

Dále pak plátcí daně argumentovali totožností postupu zákonodárce rušícího zrušovací ustanovení a postupu Ústavního soudu v případě, že svým nálezem ruší zrušovací ustanovení zákona z důvodu, že shledal takové ustanovení rušící právní předpis, resp. určité právní ustanovení, protiústavním. Zkráceně lze odkázat na názor V. Knappa¹⁰ na tuto otázku, když shrnuje: *Ústavní soud ČR v této věci zaujal teoreticky plně odůvodněné stanovisko, že zrušením derogačního ustanovení se ex nunc obnovuje platnost derogační klauzule zrušeného ustanovení*. Sám Ústavní soud k tomuto problému konstatuje,¹¹ 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*. Ústavní soud tedy v tomto konkrétním rozhodnutí uzavřel, že zrušením derogačního ustanovení se obnoví stav, který byl zrušen rušeným derogačním ustanovením. Otázkou však je, zda je tento závěr možno zobecnit a aplikovat i na činnost zákonodárce.

Správní soudy však nejprve odmítly tvrzení plátců daně, že je nutno odlišovat zrušení ustanovení právního předpisu a pozbytí platnosti ustanovení právního předpisu jako dva svými důsledky odlišné pojmy. Dle názoru soudů skutečnost, že norma neby-

⁹ V článku 56 odst. 1 legislativních pravidel Vlády je upraveno zrušení ustanovení nebo části ustanovení právního předpisu bez náhrady: *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.“*; v odst. 2 a 3 je pak upraven způsob, jakým se řeší zrušení uceleného úseku právního předpisu, jednotlivých vět, jejich částí nebo jednotlivých slov, když i zde se má používat výraz *„se zrušuje“* nebo *„se zrušují“*

¹⁰ Knapp, V.: *Teorie práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 1995, s. 116.

¹¹ Odůvodnění nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 2/02.

la přímo zrušena, nýbrž jen pozbyla platnosti, je třeba vykládat tak, že se jedná toliko o odlišnost legislativně technickou (technologickou) a nikoliv významovou. K ukončení jejich platnosti a nikoliv ke zrušení totiž podle názoru soudů 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. Soudy dále zdůvodnily, že každý právní předpis, který má být součástí platného právního řádu, je nadán atributy platnosti a účinnosti – právě to, že lze právní předpis kvalifikovat jako platný, znamená, že je součástí právního řádu. V předmětné problematice to podle soudů nepochybně platí tím spíše, že právě v souvislosti s pozbytím platnosti předmětných ustanovení nabyla účinnosti úprava obsažená v ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle názoru soudů, pokud by bylo v době přijetí novely zákona o dani z přidané hodnoty úmyslem zákonodárce „pozastavit“ působení předmětných ustanovení v tom směru, že mají být nadále součástí platného právního řádu, jistě by neoperoval pojmem platnosti ustanovení, ale termínem její účinnosti. Soudy proto svou argumentaci v této otázce uzavřely, že od 1. 1. 2005 pozbyla dotčená ustanovení platnosti a přestala být součástí platného právního řádu České republiky. Na tom podle názorů soudů nic neměnila ani skutečnost, že zákonodárce nepoužil formulaci, že se uvedená ustanovení zrušují.

Soudy také shledaly, že zákonodárce nemá v otázce derogace derogačních ustanovení pravomoc shodnou s pravomocí Ústavního soudu.

Dále pak správní soudy argumentovaly, že prostým zrušením derogačního ustanovení bez výslovně provedeného projevu vůle zákonodárce nemůže dojít k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve zrušených ustanovení. Tento postup by totiž podle názoru soudů nebylo možno ani považovat za „tvorbu zákonů“, resp. legislativní proces, nýbrž spíše za jakýsi hybridní proces „reinkarnace“, který je v oblasti normotvorby zcela nepřipustný. Podle názoru soudů je takováto situace možná jen v případě tzv. derogace nepřímé, kdy původní právní předpis je i nadále formálně platnou součástí našeho právního řádu, nicméně je neaplikovatelný z důvodu pozdější rozporné úpravy, příp. úpravy provedené právním předpisem vyšší právní síly anebo úpravy speciální. Soudy konstatovaly, že je nutno trvat na tom, že k „obnovení“ formálně zrušeného pravidla může dojít pouze jeho výslovným opětovným přijetím, případně výslovným obnovením, tedy že k opětovnému nabytí platnosti ustanovení nemůže dojít tím, že v pozdější době dojde ke zrušení ustanovení, které zrušilo ustanovení původní.

Plátcí daně však užíli argumentů, že opětovné vyhlášení právního předpisu nebo jeho jednotlivých ustanovení, která byla před tím zrušena derogačním ustanovením, ve Sbírce zákonů však není nutná v případě, že dojde ke zrušení předmětného derogačního ustanovení, které takový právní předpis nebo jednotlivé ustanovení zrušilo. V takovém případě je podle názoru plátců daně právní předpis nebo jeho jednotlivé ustanovení do právního řádu navráceno automaticky samotným zrušením ustanovení, v jehož důsledku přestalo být součástí právního řádu ČR. Přitom zákon č. 109/2006 Sb. (a samozřejmě tedy i předmětné zrušovací ustanovení) byl řádným legislativním procesem schválen Parlamentem České republiky, poté byl v úplném znění vyhlášen ve Sbírce zákonů, jak je k platnosti zákona vyžadováno ustanoveními § 1 odst. 1 písm. b) a § 3 odst. 1 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv.

K podpoře argumentů plátců daně je možné citovat také názory teoretické, ač by snad s ohledem na názory správních soudů ani neměly existovat. Takovým názorem může být například závěr J. Sedláčka:¹² *Může nastati případ, že nový předpis neobsahuje nic jiného, než zrušení staršího předpisu. Tento nový předpis pak je ještě novějším předpisem zrušen. Nemáme nikde v našem právním řádu obecně řečeno, že by tím omezení původního předpisu daně zrušeným zrušovacím ustanovením opětně oživilo. Je věcí výkladu v tom v kterém případě, zda možno za to míti, že starý předpis měl býti novějším předpisem obnoven, anebo zda prostě otázka tato má zůstati nevyřešena. Pro tento případ budeme se kloniti asi k tomu mínění, že zákonodárce zrušením zrušujícího předpisu mínil obnoviti zrušený předpis.*

5. ÚMYSL ZÁKONODÁRCE

Soudy se ve své argumentaci, a to i přes námitky plátců daně, nijak významněji nezabývaly úmyslem zákonodárce při tvorbě novely zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb. Je otázkou, zda to nebyl i částečně úmyslný postup, neboť zkoumání okolností, jak byla tato změna zákona přijata a jak probíhaly diskuze při přijímání této změny, příliš nepodporují závěry soudů. Přitom historický výklad by měl být uplatňován stejně jako ostatní způsoby výkladu právních norem, nikoli opomíjen, zejména v situaci, kdy není postaveno na jisto, co je vůbec obsahem právní normy (v tomto případě tedy zákona o dani z přidané hodnoty), neboť není na první pohled zřejmé, jaký je vůbec samotný text této právní normy.

Domníváme se, že není správné konstatování soudů, že není možné zjistit historický záměr zákonodárce, nad to pouze s odůvodněním, že pozměňovací návrh měnící předmětná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nebyl předložen spolu s důvodovou zprávou a že absentovala i jakákoliv rozprava. Je pravdou, že důvodová zpráva k navrhované změně nebyla předložena (jednalo se přitom o poslanecký návrh), není však pravdou, že by neprobíhala při schvalování těchto změn jakékoliv diskuze, ze které by bylo možno zjistit úmysl zákonodárce. Není přitom vhodné, a soudy k tomu nemají ani pravomoc, zkoumat důvody či správnost těchto úmyslů. Není možné, aby soudním výkladem byl napravený (podle názoru jakéhokoliv konkrétního soudu) „nedobrá“ úmysl zákonodárce.

Rozprava o změně předmětných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty sice absentovala při prvním projednávání tohoto poslaneckého pozměňovacího návrhu v Poslanecké sněmovně, avšak zazněla při projednávání návrhu zákona později publikovaného pod č. 109/2006 Sb. v Senátu a následně také v Poslanecké sněmovně, když jí byl návrh zákona vrácen s pozměňovacími návrhy. Například při projednávání návrhu zákona v Senátu jasně zaznělo z úst M. Balabána, předsedy Výboru pro hospodářství, zemědělství a dopravu, že pozměňovací návrh poslankyně M. Šojdové, přijatý Poslaneckou sněmovnou, umožní, že *by se do režimu osvobození od daně s nárokem na odpo-*

¹² Sedláček, J., Rouček, F.: Komentář k československému obecnému zákoníku občanskému. Díl I. Praha, 1935, s. 157

čet daně dostaly loterie a podobné hry.¹³ Také při opětovném projednávání tohoto návrhu spolu s návrhy senátními v Poslanecké sněmovně se vyjádřil místopředseda Vlády Z. Škromach, který přednesl stanovisko Vlády a doporučil přijmout změny schválené Senátem, a to včetně změny, která by zamezila uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u vybraných loterií a jiných podobných her.¹⁴ I přes tato vyjádření Poslanecká sněmovna setrvala na svém původním názoru a Senát přehlasovala.

Z výše uvedeného je zřejmé, že zákonodárce si byl vědom dopadu tohoto pozměňovacího návrhu. Není tedy možné jednoduše tvrdit, že úmyslem zákonodárce nebyl právě úmysl, aby loterie a podobné hry byly od daně z přidané hodnoty osvobozeny s nárokem na odpočet. Horní komora jedním ze svých pozměňovacích návrhů totiž výslovně zamýšlela změnu ustanovení, o kterém se domnívala, že je s to umožnit osvobození s nárokem na odpočet, odvrátit, jak to zaznělo i v diskusi, a tím ve výsledku docílit pouze možnosti osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Dolní komora Parlamentu však tento senátní návrh přehlasovala. Je tedy zřejmé, že úmyslem dolní komory Parlamentu a ve svém důsledku tak celého Parlamentu jako zákonodárce bylo, aby loterie a podobné hry byly od daně z přidané hodnoty osvobozeny s nárokem na odpočet.

Správci daně však úmysl zákonodárce v této věci vykládají zcela rozdílně. Názorem správců daně je, že zákonem č. 109/2006 Sb. došlo pouze k technické úpravě zákona o dani z přidané hodnoty, kdy bylo zrušeno již obsoletní písmeno b) § 113 tohoto zákona. K tomuto názoru se připojil i Nejvyšší správní soud, když konstatoval: *Vzhledem k absenci jakékoli rozpravy a odůvodnění, a tedy nemožnosti zjistit záměr historického zákonodárce, lze dospět k závěru, že jím zákonodárce, jemuž je nutno přičítat racionálnost, měl v úmyslu toliko odstranit nadbytečný text.*¹⁵ Tento rezolutní závěr je však zajímavý ve srovnání s názorem vyjádřeným jen o několik řádků výše: *v této souvislosti jí (rozuměj plátcí daně jako stěžovateli) lze přisvědčit v tom, že nedošlo-li k rehabilitaci předmětných ustanovení zákona o DPH, pak novela provedená zákonem č. 109/2006 Sb. v části čtrnácté bod 2 postrádá reálný význam.*

Pokud bychom tento závěr přijali, musíme si současně klást otázku, kdy se takové ustanovení stává obsoletním, popř. kdy má být zrušeno. Každé ustanovení zákona má v textu zákona svou určitou úlohu, která se v průběhu času nemůže sama od sebe změnit. Bylo tedy úkolem soudu, když přijal argumentaci správců daně, vyložit, kdy se toto konkrétní ustanovení stalo obsoletním a jak se obsoletním stalo, aniž by došlo k nějaké legislativní změně. Nejvyšší správní soud však vysvětlení a zdůvodnění tohoto svého názoru neposkytl.

Také není obvyklé, aby zákonodárce tímto způsobem postupoval. Podobných obsoletních ustanovení je v českém právním řádu mnoho, soudy však nenabídlly ani jeden další příklad, kdy by takto konkrétně zákonodárce postupoval s cílem pouze vypustit obsoletní ustanovení ze zákona. Je také otázkou, zda by racionální zákonodárce činil tento legislativní krok, který by přitom měl jen minimální vliv na právní regulaci. Pokud by úmyslem zákonodárce bylo, aby předmětná ustanovení nevyvolávala žádné

¹³ Srovnej stenoprotokol z 9. schůze Senátu Parlamentu ČR konané 9. 2. 2006.

¹⁴ Srovnej stenoprotokol z 54. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR konané 14. 3. 2006.

¹⁵ Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2009, I Afs 26/2009 – 109.

další právní účinky, nečinil by žádných dalších kroků a ustanovení ponechal v původní podobě, neboť by jinak tyto jeho kroky byly zcela nadbytečné. A racionální zákonodárce zcela jistě nečiní žádné legislativní kroky, které jsou a priori bez jakéhokoliv právního významu.

Není také ani možné, aby soud, a zde se můžeme domnívat, že i pro zjednodušení své argumentační situace, konstatoval, že záměry zákonodárce, pokud nejsou vyjádřeny v přiměřené formě a rozsahu v samotné právní normě jako motivy zákonodárcova jednání, na obsah a platnost (účinnost) normy nemají vliv. V takto složité výkladové situaci není totiž možné, aby byl opomíjen jeden ze základních způsobů výkladu zákona, byť by komplikoval, nikoli zjednodušoval celkové závěry. Je nutné, aby se soudy i s tímto možným výkladem vypořádaly, zejména pokud se jedná o výklad vyznívající ve prospěch daňových subjektů, byť by jen vysvětlily, avšak dostatečně podrobně a odůvodněně, proč takovýto výklad nepřevažuje.

6. APLIKACE PRÁVA EVROPSKÉ UNIE

V návaznosti na výše uvedené otázky úmyslu zákonodárce jako základu pro jeden z druhů výkladu právní normy, je vhodné poukázat i na názory správců daně, kterými odůvodňují svůj výklad předmětných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty s odkazem na úpravu nároku na odpočet u vybraných loterií a jiných podobných her podle Šesté směrnice¹⁶. Správci daně poukazovali na znění článku 13 části B bod 6 písm. f) a článku 17 Šesté směrnice, kde pro sázkové hry není připuštěna možnost příznání nároku na odpočet daně.

Pokud přijmeme argument, že zákonodárce i přes svou vědomost rozporu právní úpravy, kterou hodlal přijmout, s unijní normotvorbou, tuto právní úpravu přijal, je nutné se vypořádat s eurokonformním výkladem zákona, tvrzeným správcí daně, na základě kterého je však daňovému subjektu upřeno právo, kterému mu příznává vnitrostátní norma.

Podle obecně přijímaných pravidel není tzv. eurokonformním výkladem možné docílit výkladu vnitrostátní právní normy, kdy navzdory této vnitrostátní úpravě, která je (ač v rozporu s evropským právem) pro daňový subjekt příznivější, bude užita úprava evropská, která je pro daňový subjekt nepřínivá. Nelze tímto postupem vyloučit aplikaci vnitrostátní normy a rozšířit povinnosti daňových subjektů s odvoláním na evropskou úpravu. Eurokonformním výkladem vnitrostátního práva nelze docílit uložení povinnosti, která je vnitrostátnímu právu neznáma. Princip evropsky podmíněné interpretace vnitrostátního práva je limitován obecnými právními principy právní jistoty a zákazu retroaktivity, které mají zásadní význam zvláště v oblasti veřejného práva. Například Soudní dvůr Evropských Společenství vylučuje možnost eurokonformního výkladu vnitrostátního práva, který by vedl k založení trestní odpovědnosti za jednání, které není podle vnitrostátního práva trestné.¹⁷ Také s použitím argumentu *a simili* je rovněž vylou-

¹⁶ Šestá směrnice 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 (č. 77/388/EHS); Směrnice 2006/112/ES (článek 135), která s účinností od 1. 1. 2007 nahrazuje Šestou směrnici

¹⁷ Srovnej 80/86 Criminal proceedings against Kolpinghuis Nijmegen BV. [1987] ECR 03969.

čeno soudní dotváření vnitrostátního práva ve smyslu jeho doplňování o povinnosti daňových subjektů, které vnitrostátní právo neupravuje, resp. které jsou mu neznámé.

Nadto lze dodat, že stejné meze má také tzv. přímý účinek evropských směrnic – není možné ze strany státu, který řádně nebo včas netransponoval předmětnou směrnici do vnitrostátního právního řádu, dovolávat se jejich účinků vůči daňovým subjektům a vyloučit tak vnitrostátní úpravu, popř. překonat tak neexistenci této vnitrostátní úpravy. Takovýto „obrácený“ přímý účinek je zcela nepřipustný.¹⁸

Pokud by si zákonodárce byl vědom rozpornosti přijímané úpravy vůči Šesté směrnici, ale i přesto tuto vnitrostátní úpravu přijal, není možné, aby správci daně postupovali v neprospěch českých daňových subjektů s odůvodněním, že se vnitrostátní právní úprava, jejíž obsah není zcela zřejmý (v tomto konkrétním případě dopadem novely zákona o dani z přidané hodnoty), musí vykládat v souladu s evropským právem.

Základy uplatňování nepřímého účinku komunitárního práva byly judikovány v rozsudku *Von Colson a Kamann*¹⁹, proto bývají někdy označovány i jako *Von Colson* princip. Tento princip představuje další oporu aplikace komunitárního práva v řízeních před národními orgány a v podstatě znamená povinnost národního soudce (nebo jiného orgánu) vykládat své vnitrostátní právo ve světle cílů a obsahu komunitárních norem. Podkladem pro vytvoření této vlastnosti komunitárního práva je především povinnost loajality členských států (čl. 10 SES) a závazná povaha směrnic.

Tento účinek nebo princip prošel v judikatuře Evropského soudního dvora výraznou kvalitativní i kvantitativní evolucí (zpočátku se jednalo jenom o výklad implementačního národního práva ve světle ustanovení implementované směrnice, nebyly vyjasněné otázky možného použití této zásady v horizontálních vztazích, chybělo i vymezení přesných mantinelů interpretační povinnosti národních orgánů aplikace práva) a dnes je jeho uplatnění determinováno následujícími znaky:

- a) vodítkem pro eurokonformní interpretaci národního práva jsou veškerá ustanovení komunitárního práva bez ohledu na to, jaké je jejich postavení v systému pramenů komunitárního práva, a bez ohledu na to, zda mají nebo nemají přímý účinek;
- b) předmětem interpretace není jenom to národní právo, které je implementační reakcí národního zákonodárce na komunitární ustanovení, ale veškeré národní právo, které se může dotýkat komunitárně založených subjektivních práv jednotlivců;²⁰
- c) nepřímý účinek působí i v horizontálních právních vztazích, tedy může vést i ke zhoršení postavení jednotlivce;²¹
- d) výklad národního práva ve světle komunitárních ustanovení je limitován rozsahem diskreční pravomoci národního orgánu aplikace práva a výkladovými pravidly upravenými národním procesním právem, což je dalším projevem národní procesní autonomie;²²

¹⁸ Srovnej 152/84 *Marshall vs. Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)* [1986] ECR 723, C-91/92 *Paola Faccini Dori v Recreb Srl* [1994] ECR I-3325.

¹⁹ Srovnej 14/83 *Von Colson and Kamann vs. Land Nordrhein-Westfalen* [1984] ECR 1891.

²⁰ Srovnej C-106/89 *Marleasing SA vs. La Comercial Internacional de Alimentacion SA* [1990] ECR I-4135 a C-397-403/01 *Bernhard Pfeiffer (C-397/01), Wilhelm Roith (C-398/01), Albert Süß (C-399/01), Michael Winter (C-400/01), Klaus Nestvogel (C-401/01), Roswitha Zeller (C-402/01) and Matthias Döbele (C-403/01) v Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV*. [2004] ECR I-08835.

²¹ Viz výše uvedený případ *Marleasing C-106/89*.

²² Srovnej 14/83 *Von Colson and Kamann*.

- e) eurokonformní výklad národního práva nesmí vést k závěrům popírajícím podstatu národní úpravy, tedy k výsledkům *contra legem*;²³
- f) výkladem nesmí být zhoršeno postavení jednotlivce ve smyslu založení nebo rozšíření jeho deliktní odpovědnosti;²⁴
- g) v případě nepřímého účinku směrnice platí, že povinnost eurokonformního výkladu vzniká až po uplynutí lhůty stanovené pro implementaci směrnice;²⁵
- h) nepřímý účinek představuje první z vlastností komunitárního práva, která byla ESD převzata i do úzce unijního práva, když v kauze C-105/03 *Trestní řízení proti Marii Pupino* [2005] ECR I-5285 Soud vyslovil, že povinnost eurokonformního výkladu vzniká také ohledně rámcových rozhodnutí (III. pilíř EU), kterých ustanovení jsou interpretačním vodítkem pro výklad národního práva.

Z těchto důvodů proto není možné, aby správci daně postupovali v neprospěch českých daňových subjektů s odůvodněním spočívajícím v eurokonformním výkladu, pokud vnitrostátní úprava stanoví povinnosti českých daňových subjektů v rozporu s evropskou legislativou, ale ve prospěch těchto subjektů.

7. ÚSTAVNĚPRÁVNÍ A PRÁVNĚ TEORETICKÉ SOUVISLOSTI

Vzhledem k tomu, že problematiku osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet u loterií a jiných podobných her řešily již krajské soudy a také Nejvyšší správní soud, i když u těchto soudů stále probíhají obdobná řízení, neboť loterijní společnosti jsou velmi pravděpodobně ve své většině měsíčními plátcí daně z přidané hodnoty, a proto neustále každý měsíc vznikají další a další rozhodnutí správců daně, kteří aplikují předmětná ustanovení, je jediným a posledním orgánem v České republice, který by mohl změnit celou situaci a změnit také správními soudy přijímaný výklad předmětných ustanovení, Ústavní soud. V této otázce již na Ústavní soud bylo podáno několik stížností, žádná však zatím rozhodnuta nebyla. Je proto vhodné krátce nastínit, v čem by mohla být spatřována protiústavnost aplikace předmětných ustanovení správci daně a správními soudy. Stejně tak uvést argumenty vztahující se k „vyšším“ právním principům, jak o nich může mít představu běžný adresát zákona o dani z přidané hodnoty.

V souladu s principem právního státu není situace, kdy platné právo není seznatelné jeho adresáty. I například základní právní princip, že neznalost zákona neomlouvá, vždy neoddělitelně obsahoval předpoklad, že adresát právní normy měl možnost se s obsahem normy seznámit, tedy měl možnost znát pravidlo chování, které je po něm právní normou požadováno. V případě, který je předmětem tohoto článku, je ale evidentní, že běžný adresát zákona o dani z přidané hodnoty není z textu zákona s to zjistit, jaká je platná a účinná díkce předmětných ustanovení o osvobození od daně. Oprávnění vycházející z těchto ustanovení musí adresát dovozovat prostřednictvím

²³ Opět srovnej případ *Marleasing* C-106/89.

²⁴ Srovnej 80/86 *Criminal proceedings against Kolpinghuis Nijmegen BV*. [1987] ECR 03969.

²⁵ Srovnej C-212/04 *Konstantinos Adeneler and další v Ellinikos Organismos Galaktos (ELOG)* [2006] Sbsd I-6057.

složitě právní argumentace, což přinejmenším otevírá prostor pro rozdílné závěry. Vytrácí se tak zásadní požadavek právní jistoty, který je základním atributem demokratického právního státu.

Český právní řád již dlouhou dobu trpí svou nepřehledností, kterou způsobuje nesystematická práce jeho tvůrce, českého zákonodávce, který při své práci často nerespektuje ani svá vlastní pravidla. České daňové právo tímto nešvarem trpí o to víc, že je abnormálně často a obvykle zcela nesystematicky měněno. Není nutné připomínat, že se v poslední době v českém zákonodárství rozmohl jev, kdy jsou používány „přílepky“ k zákonům, někdy nazývané také jako „divocí jezdcí“. I v tomto případě se pak jednalo o poslaneckou iniciativu, kterou byla k návrhu zákona přidána změna jiného zákona, který s původní předlohou vůbec nesouvisel.

Pokud by správci daně a následně také správní soudy nesprávně aplikovaly ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty o osvobození od daně, porušily by meze uplatňování státní moci a ústavně-právní principy ukládání povinností.²⁶ Dále by pak bylo dotčeno právo daňových subjektů na vlastnictví majetku, pokud by správci daně touto nesprávnou aplikací zákona o dani z přidané hodnoty ukládali daňovým subjektům vyšší daňovou povinnost, než zákon stanoví. Plátcí daně by nemohli v důsledku takového postupu správců daně a správních soudů uplatňovat zákonný odpočet daně a nenaplnili by tak svá legitimní očekávání majetkového prospěchu. Naopak by se jejich majetek ještě více snížil, pokud by jim správci daně po neuznání nároku na odpočet ještě vyměřili vlastní daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty.²⁷

V případě, že by se ukázalo, že aplikace předmětných ustanovení nebyla správná, byl by porušen základní ústavně-právní princip ukládání daní a poplatků jen na základě zákona, jak jej stanoví čl. 11 odst. 5 Listiny a jak jej vykládá i Ústavní soud.²⁸ Správci daně by pak v takovém případě postupovali *extra legem*, čehož důsledek by mohl být právě zásah do vlastnického práva daňových subjektů, když Ústavní soud v oblasti daňové mimo jiné také vyložil, že: *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 interpretovala způsobem, který by se ocital mimo zákonný podklad stanovení daňové povinnosti, například tak, že by interpretací zákonných ustanovení rozšiřovala daňovou povinnost na subjekty a situace, na něž podle zákona daňová povinnost nedopadá.*²⁹

Proto pokud Ústavní soud dojde k rozdílnému názoru na problematiku výkladu ustanovení o osvobození od daně z přidané hodnoty u loterijních společností od názoru správních soudů, je zde zcela jistě prostor ke zrušení jednotlivých rozhodnutí z důvodu jejich protiústavnosti.

²⁶ Vycházející z čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1, 2, 4 Listiny základních práv a svobod.

²⁷ V takovém případě by se mohlo jednat o porušení práv vyplývajících ze čl. 11 odst. 1, 4 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod ve spojení s čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR a čl. 10 Ústavy ČR.

²⁸ Například závěr Ústavního soudu obsažený v nálezu II. ÚS 644/02: *Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon.*

²⁹ Nález Ústavního soudu II. ÚS 152/07.

8. ZÁVĚR

V tomto článku nastíněná problematika je komplikovaná, pro běžného plátce daně z přidané hodnoty zcela nepřehledná. Není však možné na ni pohlížet černobíle, na druhou stranu je ale nutné akceptovat, že nakonec musí převážit buď bílá, nebo černá.

Je vhodné poukázat například na názor Nejvyššího správního soudu,³⁰ že: *Je věci zákonodárce, aby byl při legislativních změnách uvážlivý a aby do platného práva zasahoval způsobem, který bude zmenšovat, a nikoli posilovat obtíže spojené s výkladem a užitím zákona. Nelze chtít po adresátech právních norem, aby – jakkoli by takový požadavek byl v konkrétním případě z morálního hlediska třeba i oprávněný – dobrovolně státu poskytovali něco, k čemu nejsou povinni.* Obdobně také na další názor Nejvyššího správního soudu, že *je věci státu, aby formuloval své daňové zákony nato-lik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnos-ti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce.*³¹

V tomto případě evidentně došlo k selhání zákonodárce, který nebyl schopen formulovat jednoduchým a zřejmým způsobem normu chování. Je podle našeho názoru zřejmé, že zákonodárce (ve smyslu konkrétního jednotlivce či jednotlivců) činil své kroky s úmyslem umožnit loterijním společnostem osvobození od daně s nárokem na odpočet. Je právně zcela irelevantní, jaký k tomu měl důvod. Zákonodárský sbor jako celek k tomuto partikulárnímu zájmu přistoupil pozitivně a navrhané znění novely zákona o dani z přidané hodnoty přijal. Je však také skutečností, že aktéři celého procesu nebyli s to realizovat tento cíl včetně dostatečně bezchybné formulace textu právní normy. Následně se správci daně praktickou aplikací těchto ustanovení snaží dosáhnout obecně racionálního výsledku, čemuž ale předchází iracionální postup zákonodárce příliš neodpovídá. To vše završují správní soudy, které hledají své argumenty s cílem překonat původní záměr zákonodárce a nastolit rozumný a spravedlivý stav. Toto je bohužel každodenní realita českého zákonodárství této doby.

Právní hodnocení této problematiky je však podstatně složitější. Jak je z výše uvedeného zřejmé, na většinu argumentů jedné strany je možné nalézt protiargumenty, které by druhá strana mohla použít. Asi nejpodstatnější otázkou tohoto sporu je otázka, jaký následek má zrušení zrušovacího ustanovení zákona. Správci daně a soudy většinou jednoznačně uzavírají, že není možné, aby pouhým zrušením zrušovacího ustanovení „obživlo“ primárně zrušené ustanovení. Plátcí daně argumentují přesně opačně, a i v právní teorii, a to například i respektované, prvorepublikové, jak je citováno výše, je možné nalézt názor, že důsledkem zrušení zrušovacího ustanovení je právě „obživnutí“ primárně zrušeného ustanovení. Podle našeho názoru pak všechna další argumentace jen více méně navazuje na tuto zásadní otázku. V celkovém hodnocení je pak nutné zvážit jednotlivé argumenty a přiklonit se na stranu, která bude reprezentovat spravedlivé uspořádání věcí – úkol to zcela jistě není snadný.

³⁰ Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 7 Afs 54/2006 – 155.

³¹ Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soud ze dne 14. 5. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005 – 44.

QUESTIONS RELATED TO EXEMPTION FROM VALUE ADDED TAX OF LOTTERY COMPANIES

Summary

This article is focused on an exemption from a value added tax of lottery companies in the Czech Republic. There are many disputes during last several years about application of the Czech value added tax act, in particular about application of exemption from tax after the value added tax act amendment made by the act No. 109/2006 Col. The fundamental question of the disputes is whether lottery companies are exempted from the tax with or without right of value added tax deduction. The change of the value added tax made by the act No. 109/2006 Col. was made very inconsequently which causes many interpretation problems. In the article there are several relevant court decision cited and these decisions are commented by opinions of the author who adds his own point of view on the problem.

Key words: tax exemption, value added tax, lottery companies, tax deduction, court decision, provision of a statute, Constitutional Court, legislator, EU law, cancellation of an act

REDAKČNÍ RADA

Předseda: prof. JUDr. Pavel Šturma, DrSc.

Tajemnice: Blanka Jandová

Členové:

doc. JUDr. PhDr. Ilona Bažantová, CSc.

prof. JUDr. Miroslav Bělina, CSc.

prof. JUDr. Stanislava Černá, CSc.

doc. JUDr. Jaroslav Drobník, CSc.

prof. JUDr. Marie Karfiková, CSc.

doc. JUDr. Vladimír Kindl

prof. JUDr. Zdeněk Kučera, DrSc.

prof. JUDr. Václav Pavlíček, CSc., dr. h. c.

prof. JUDr. Jiří Švestka, DrSc.

prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.

prof. JUDr. Petr Tröster, CSc.

JUDr. Marie Vanduchová, CSc.

prof. JUDr. Alena Winterová, CSc.

Externí členové:

prof. JUDr. Michael Bogdan (Lund)

prof. JUDr. Jiří Boguszak, DrSc. (Praha)

prof. Dr. Wladyslaw Czapliński (Varšava)

doc. JUDr. Taisia Čebišová, CSc. (Praha)

prof. JUDr. Jan Filip, CSc. (Brno)

prof. Dr. Michael Geistlinger (Salzburg)

prof. JUDr. Mahulena Hofmannová, CSc. (Giessen/Heidelberg)

prof. JUDr. Pavol Holländer, DrSc. (Brno)

prof. JUDr. Dalibor Jílek, CSc. (Brno/Bratislava)

Dr. Kaspar Krolop (Berlín)

prof. JUDr. Jan Musil, CSc. (Brno)

prof. JUDr. Jan Svák, CSc. (Bratislava)

prof. Dr. Jiří Toman (Santa Clara)

JUDr. Peter Tomka, CSc. (Haag)

prof. JUDr. Helena Válková, CSc. (Plzeň/Praha)

prof. Dr. Miroslav Vítěz (Subotica)

doc. JUDr. Ladislav Vojáček, CSc. (Brno/Bratislava)