

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **FORTUNA sázková kancelář, a. s.,** se sídlem Vodičkova 30, Praha 1, zastoupeného advokátem JUDr. Miroslavem Zámiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2009, č. j. 5 Ca 17/2008 - 84,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku, kterým Městský soud v Praze zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 11. 2007, č. j. 17016/07-1300-105163, a ze dne 3. 12. 2007, č. j. 17018/07-1300-105163, č. j. 17020/07-1300-105163 a ze dne 12. 8. 2008, č. j. 12454/08-1300-105163. Citovanými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti blíže specifikovaným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 1 a vztahujícím se na zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006, leden 2007, únor 2007, březen 2007 a říjen 2007.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonný důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), tzn. namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem.

[3] Nezákonnost stěžovatel spatřuje v argumentaci městského soudu k ustanovení § 113 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH), které bylo k 1. 4. 2006 novelizováno zákonem č. 109/2006 Sb., který byl označen jako zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách.

[4] Stěžovatel uvádí, že úmyslem zákonodárce bylo v roce 2004 derogovat ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH počínaje 1. 1. 2005. Rozhodující však není tento úmysl, nýbrž úmysl, který měl zákonodárce při schvalování novely provedené zákonem č. 109/2006 Sb., a zde si byl zákonodárce vědom skutečnosti, že zrušením ustanovení § 113 písm. b) zákona o DPH se znovu stane platným ustanovení § 51 odst. 1 písm. i a § 68 odst. 10 tohoto zákona.

[5] K tvrzení městského soudu, že smyslem uveřejnění právních předpisů ve Sbírce zákonů má být seznámení adresátů s jejich skutečným obsahem a tohoto požadavku proto není dosaženo publikací pouze „technických" (tj. novelizačních) ustanovení, stěžovatel uvádí, že tato argumentace je zavádějící. Předně, pojem „technické" ustanovení není právním termínem, a z legislativních pravidel plyne, že právní předpis obsahuje pouze ustanovení normativní povahy. Rovněž předmětné ustanovení [„*V § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).*"] je proto normativní povahy.

[6] Stěžovatel rozporuje rovněž argumentaci městského soudu, která je založena na odmítnutí srovnání s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 2/02 a Pl. ÚS 5/94. Stěžovatel totiž nikdy netvrdil, že ustanovení § 113 písm. b) zákona o DPH je protiústavní. Městský soud tak řešil zcela jiný problém a nevypořádal se s tvrzením, zda mohlo dojít v rámci přijetí zákona č. 109/2006 Sb. k „*rehabilitaci dotčených ustanovení*".

[7] Stěžovatel závěrem trvá na tom, že novelou zákona o DPH, provedenou zákonem č. 109/2006 Sb., došlo k úplné rehabilitaci jeho ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10, a to plně v souladu s judikaturou Ústavního soudu. Proto navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že plně souhlasí s názorem městského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Aplikovaná zákonná ustanovení

[9] Podle ustanovení § 50 odst. 1 písm. i) zákona o DPH ve znění k 1. 5. 2004 platilo, že „*při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění: provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů*“.

[10] Podle ustanovení § 68 odst. 10 stejného zákona platilo, že „*od daně s nárokem na odpočet je osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her (§ 60), mimo her uvedených v ustanovení § 2 písm. b), e), i), j) a k) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů*.“

[11] Podle ustanovení § 113 písm. a) zákona o DPH „*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*“.

[12] Naopak, podle ustanovení § 113 písm. b) zákona o DPH nabylo 1. 1. 2005 účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) tohoto zákona, podle něhož je bez nároku na odpočet DPH osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her.

[13] Zákonem č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, byl novelizován i zákon o DPH (čl. XVII), a to tak, že „*v § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).*“

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

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[16] V nyní projednávaných věcech není sporu o tom, že stěžovatel provozoval v předmětných zdaňovacích obdobích loterie a jiné podobné hry ve smyslu ustanovení § 60 zákona o DPH. Podstatné je tedy posouzení právní otázky, zda v rozhodných zdaňovacích obdobích bylo provozování loterií a jiných podobných her plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet či bez nároku na odpočet daně. Sporná je zejména případná aplikace ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty na dané případy.

[17] Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že kasačními stížnostmi stejného stěžovatele, založenými na srovnatelných skutkových okolnostech a argumentujících obdobným způsobem, se již zabýval v rozsudku ze dne 17. 4. 2009, sp. zn. 2 Afs 131/2008 (www.nssoud.cz), a protože není dán žádný rozumný důvod se od právního názoru v tomto rozsudku obsaženého jakkoliv odlišovat, lze na něj plně odkázat.

[18] V citovaném rozsudku se zdejší soud nejprve vypořádal s otázkou, zda citovaná novelizace zákona o DPH nebyla provedena formou tzv. protiústavního „přílepku“, nicméně konstatoval, že předmětnou novelizací vůbec nemohlo dojít k „oživení“ již zrušené části zákona, tj. k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH.

[19] Soud totiž vycházel ze skutečnosti, že 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.

[20] 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).

[21] V daném případě nemá zdejší soud sebemenších pochyb o tom, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH přestala být platnou součástí českého právního řádu. Skutečnost, že nebyla přímo zrušena, nýbrž jen pozbyla platnosti, je třeba vykládat tak, že se jedná toliko o odlišnost legislativně technickou (terminologickou) a nikoliv významovou. K ukončení jejich platnosti a nikoliv ke zrušení totiž zjevně došlo proto, že toto ukončení platnosti bylo obsaženo přímo v zákoně, kde se předmětná ustanovení nacházela, a nikoliv v zákoně jiném, kterým by se původní zákon novelizoval. Jak k tomu uvádí J. Krejčí, „*praktický zákonodárce, který spojuje s budoucími skutkovými podstatami budoucí právní následky a je si přitom vědom, že není účelné, aby úprava jím stanovená působila trvale, omezí často sám platnost této úpravy tím, že stanoví časově omezenou účinnost zákona, např. určením pevného termínu, kdy zákon pozbývá účinnosti*“ [Právní jevy v čase (právně-teoretická studie), Praha, 1937, str. 234].

[22] Skutečnost, že citované ustanovení § 113 písm. a) zákona o DPH výslovně použilo pojem „pozbývají platnosti“ a nikoliv „pozbývají účinnosti“ totiž dostatečně ukazuje, že se nejedná o tzv. termínované zákony, které znamenají, že po stanoveném termínu sice zákon i nadále zůstává součástí právního řádu, jedná se však o zákon „bezúčinný“, „vyhaslý“. Tato bezúčinnost spočívá v tom, že „*od určitého dne zákon nezakládá dalších odvozených norem (práv a povinností), poněvadž nenalézá ve světě vnějším nových konkrétních skutkových podstat. ... Tím, že staré jeho právní účinky pravidelným právním životem ponenáhlu zanikají a nové nevznikají, pozbývá na svém významu, až stane se suchou ratolestí právního řádu*“ (A. Procházka, Základy práva intertemporálního, Brno, 1928, str. 31 - 32). Podobným směrem

argumentuje Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 5/98 (in: www.nalus.usoud.cz): *V právní praxi však existuje skupina právních norem, k jejichž naplnění dochází v jednom okamžiku (např. § 871 odst. 1 občanského zákoníku, v platném znění, jenž transformoval právo osobního užívání bytů na nájem), přičemž u nich ani hypoteticky již v budoucnu nemůže vzniknout právní skutečnost, jež by vyvolala právní normou předvídané následky*."

[23] 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.

[24] 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.

[25] 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.

[26] 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.

[27] K podobnému závěru dospívá rovněž relevantní judikatura Ústavního soudu (byť nutno kriticky poznamenat, že tato judikatura není zcela konzistentní, podrobněji viz např. J. Vedral: K právním účinkům derogačního nálezu Ústavního soudu, in: Právní

zpravodaj č. 8/2005, str. 12 - 15), který uvedl (nález sp. zn. Pl. ÚS 21/01, in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 25, str. 109 - 110; č. 95/2002 Sb.), že „*zrušením napadeného předpisu může dojít výhradně k jeho "vyřazení" z právního řádu České republiky a nikoliv k faktickému konstituování nové úpravy formou "ožívání" předpisu již dříve zrušeného. Opačný názor by podle přesvědčení Ústavního soudu mohl vést ke vzniku značné právní nejistoty a k překračování ústavně vymezených kompetencí Ústavního soudu. K "ožívání" dříve zrušeného či změněného právního předpisu v důsledku nálezu Ústavního soudu v uvedeném smyslu by mohlo dojít pouze tehdy, jestliže by to ústavní předpisy přímo umožňovaly (viz např. čl. 140 odst. 6 Ústavy Rakouska).*“ Tento názor je dále potvrzen např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 6/02 (tamtéž, sv. 28; č. 4/2003 Sb.). Z těchto nálezů jednoznačně plyne, že bez výslovné zákonné, resp. dokonce zřejmě ústavní, úpravy (viz uváděný příklad Rakouska) nelze dospět k závěru, že zrušením zákona může bez dalšího znovu nabýt platnosti a účinnosti právní předpis, tímto zákonem dříve derogovaný.

[28] Argumentovat je možno též poukazem na některé historické příklady, z nichž plyne, že obnovit platnost již zrušeného právního předpisu lze pouze výslovným přijetím právního předpisu nového a nepostačuje tedy zrušení derogačních ustanovení, jak se stalo v nyní projednávané věci. Jen v tomto případě je totiž z rozhodnutí učiněného zákonodárcem dostatečně seznatelná jeho vůle, který právní předpis, v jakém rozsahu a v jaké podobě bude nově součástí našeho právního řádu, byť i v textové podobě identické, jako tomu bylo v minulosti. Např. je možno připomenout zákon č. 33/1948 Sb., jímž se obnovuje účinnost retribučního dekretu a nařízení o lidovém soudnictví a mění některá jejich ustanovení. Z textu tohoto zákona plyne, že „*účinnost dekretu presidenta republiky ze dne 19. června 1945, č. 16 Sb., o potrestání nacistických zločinců, zrádců a jejich pomahačů a o mimořádných lidových soudech, ve znění předpisů jej měnících a doplňujících (dále jen retribuční dekret), se obnovuje, při čemž se ustanovení hlavy II. retribučního dekretu mění a doplňují takto*:...“ Je tedy zřejmé, že platnost a účinnost dekretu presidenta republiky č. 16/1945 Sb., o potrestání nacistických zločinců, zrádců a jejich pomahačů a o mimořádných lidových soudech, jehož platnost skončila dnem 4. května 1947 (viz čl. III. zákona č. 245/1946 Sb., jímž se mění a doplňují dekrety presidenta republiky o mimořádném lidovém soudnictví a prodlužuje jejich účinnost), nebyla obnovena zrušením ustanovení, které omezovalo jeho časovou účinnost, nýbrž výslovným obnovením, provedeným samostatným zákonem.

[29] Podobný příklad nabízí zákon č. 201/1933 Sb., o zastavování činnosti a o rozpouštění politických stran, podle něhož „*zmocnění zastavovati činnost politických stran a stran náhradních a rozpouštěti je a rozpouštěti spolky a jiné podobné útvary*“ platilo toliko do 1. ledna 1935. Zákonem č. 269/1934 Sb., z. a n., jímž se mění některá ustanovení zákona o zastavování činnosti a o rozpouštění politických stran, bylo toto zmocnění prodlouženo do 1. ledna 1936. Poté zákonem ze dne 13. 5. 1936 (tj. v době, kdy toto zmocnění již pozbylo platnosti) č. 132/1936 Sb., jímž se obnovuje zmocnění vlády rozpouštěti politické strany a strany náhradní, opět nedošlo ke zrušení citovaného předchozího časového omezení, nýbrž tímto samostatným zákonem bylo výslovně stanoveno, že (§ 1 odst. 1) „*zmocnění rozpouštěti politické strany a strany náhradní (§ 1 zákona ze dne 25. října 1933, č. 201 Sb. z. a n., o zastavování činnosti a o rozpouštění politických stran) a rozpouštěti v souvislosti s tím spolky a jiné podobné útvary (§ 3, odst. 3 a § 15, odst. 1 téhož zákona) obnovuje se do 1. ledna 1937.*“

VI. Závěr

[30] Nejvyšší správní soud tak s odkazem na svůj dříve vyslovený právní názor uzavírá, že v daném případě není vůbec důležité, jakým způsobem došlo ke zrušení derogačního ustanovení § 113 písm. a) zákona o DPH, tj. zda k němu došlo formou neústavního tzv. „přílepku“ či naopak řádným legislativním způsobem. Rozhodující je totiž skutečnost, že předmětnou novelizací zákona o DPH nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 tohoto zákona. Městský soud tak dospěl ke správnému právnímu závěru, že stěžovatel nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období neměl a že tedy jak správní orgán I. stupně, tak také žalovaný, rozhodli v souladu se zákonem. Protože městský soud tyto svoje závěry i řádně odůvodnil, je nutno kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z namítaných kasačních důvodů [§ 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.].

[31] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně dne 10. června 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu