

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **FORTUNA sázková kancelář a. s.**, se sídlem Vodičkova 30, Praha 1, zast. Dr. JUDr. Miroslavem Zámiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2007, č. j. 17021/07-1300-105163, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2009, č. j. 11 Ca 36/2008 - 79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Tím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2007 na částku 230 237 Kč, který vydal Finanční úřad pro Prahu 1 dne 22. 8. 2007 pod č. j. 261405/07/001511/7627. Finanční orgány vycházely z toho, že stěžovateli v daném období nevznikl nárok na odpočet DPH u vybraných loterií a jiných podobných her, který stěžovatel uplatňoval v daňovém přiznání. K témuž posléze dospěl i městský soud.

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.

Nezákonnost stěžovatel spatřuje především v argumentaci městského soudu ohledně tzv. legislativních „přílepků". Městský soud totiž uvedl, že ustanovení § 113 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH) 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. Osvobození od daně z přidané hodnoty se nicméně nevztahuje k problematice sociálních služeb a proto městský soud tuto část zákona označil – s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 77/06 – za přílepek.

Stěžovatel k tomu uvádí, že jako sněmovní tisk č. 1103/0 byl rozeslán vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách. Čl. XVI obsahoval změnu zákona o DPH (§ 59). V rámci druhého čtení poslankyně M. Šojdrová podala návrh na změnu ustanovení § 113 zákona o DPH, který zněl: *„V čl. XVI se stávající text označuje jako bod 1 a doplňuje se bod 2, který zní: 2. V § 113 se písmeno b) zrušuje."* Současně byla stanovena účinnost tohoto čl. XVI bodu 2 na 1. duben 2006. Tento pozměňovací návrh byl přijat a celý návrh zákona byl schválen.

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

Stěžovatel má za to, že čl. XVII bod 2 zákona č. 109/2006 Sb. není přílepkem, nýbrž nanejvýš je možno hovořit o tzv. „legislativním jezdci". Právní posouzení věci městským soudem je proto nesprávné. Jakkoliv stěžovatel připouští, že novela zákona o DPH byla provedena způsobem, který by mohl mít za následek spornost toho, co vlastně bylo přijato, poukazuje na úmysl zákonodárců (viz ústní projevy ministra Škromacha, senátora Balabána a ministra financí Sobotky) a preferuje teleologický výklad, z něhož lze dovodit, že jednoznačným úmyslem zákonodárců bylo vybrané loterie a jiné podobné hry od DPH osvobodit s nárokem na odpočet této daně.

Stěžovatel uvádí, že soudy mají sice nepochybně vykládat právní předpisy tak, aby byla zachována zásada právní jistoty, ale tento požadavek je třeba klást i na zákonodárce. Pokud zákonodárce formuluje zákon nejednoznačně, pak je třeba volit výklad nejvíce šetřící práva jednotlivce; to platí zejména v odvětví daňového práva. Ostatně, že existuje možnost dvojího právního přístupu k věci, naznačil také rozsudek Krajského soudu v Plzni (sp. zn. 30 Ca 3/2008), který dospěl k opačnému závěru než městský soud.

Stěžovatel souhlasí s tím, 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.

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.

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*“.

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.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na závěry městského soudu a svá předchozí vyjádření. Vedle toho připomíná také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, sp. zn. 8 Afs 58/2008. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Zdejší soud se předestřenou právní otázkou již zabýval. Stejný závěr jako městský soud již zaujal ve svém rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, www.nssoud.cz. Přímo s rekapitulovanými kasačními námitkami se pak Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 10. 6. 2009, č. j. 2 Afs 53/2009 - 122, www.nssoud.cz, a v rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, publ. pod č. 1847/2009 Sb. NSS. K těmto závěrům se zdejší soud hlásí a z nich vychází i v nyní projednávané věci. Na tom nic nemůže změnit skutečnost, že dle stěžovatele Krajský soud v Plzni jedenkráte předmětnou věc posoudil jinak. Je to totiž právě Nejvyšší správní soud, kdo je povolán ke sjednocování judikatury ve správním soudnictví (§ 12 s. ř. s.), navíc je senát svými předchozími rozhodnutími vázán (§ 17 s. ř. s.).

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"*. 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."* 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"*. 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. 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)."* 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 nyní projednávané věci není sporu o tom, že stěžovatel provozoval v předmětném zdaňovacím období 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.

Otázka, zda novelizace zákona je provedena formou tzv. „přílepku", je ústavněprávní povahy a pokud by soud dospěl k závěru, že se o přílepek jedná, bylo by namístě ve smyslu čl. 95 Ústavy ČR a ustanovení § 48 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 120 s. ř. s. řízení přerušit a podat Ústavnímu soudu návrh na zrušení takovéhoto zákona. Aktuální odborná literatura (viz např. J. Kysela: Tvorba práva v ČR: truchlohra se šťastným koncem?, Právní zpravodaj č. 7/2006, str. 8-11; stejný autor: Zákonodárný proces v České republice jako forma racionálního právního diskursu?, Právník č. 6/2005, str. 587-611; V. Schorm: Bezstarostná jízda, Správní právo č. 2/2000, str. 65-69) i judikatura se totiž přiklání k názoru, že tato praxe je protiústavní.

V tomto směru lze pro stručnost odkázat především na dosud nejvýznamnější judikát - nález Ústavního soudu ze dne 15. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 77/06 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 44, str. 349 a násl.; č. 37/2007 Sb.). V tomto nálezu Ústavní soud především uvedl, že *„požadavek předvídatelnosti zákona jako součást principu právního státu přestává být naplňován v okamžiku, kdy novelizace zákona je součástí jiného zákona ve formálním smyslu, jehož obsah s novelizovaným zákonem nijak nesouvisí. Orientace adresáta právní normy v právním řádu se bez použití přístrojů informačních technologií stává zcela nemožnou. ... Přitom je zřejmé, že bez možnosti používání těchto systémů se dnes již v právním řádu České republiky*

nelze vyznat, a tak se problematizuje uplatnění obecné zásady právní, podle které neznalost zákona neomlouvá. Právo se tak stává pro své adresáty zcela nepředvídatelné. Zmíněná zásada je sice nutnou podmínkou efektivity každého systému platného práva, nelze ji však vykládat pouze k tíži adresátů práva, nýbrž též jako závazek veřejné moci vůbec učinit právo poznatelným, protože jen takovým právem se lze řídit. Souvisejícím problémem je také prospektivnost práva, neboť řídit se jím mohu jen v budoucím konání. ... Vybočení z omezeného prostoru vyhrazeného pozměňovacím návrhům může nabýt povahy překročení intenzity daného návrhu anebo povahy extenzivního překročení předmětu vymezeného návrhem zákona. První případ bývá U. S. doktrínou označován jako tzv. legislativní jezdci ('legislative riders'), jejichž používání je v USA často a vzrušeně diskutováno, nicméně je považováno sice za nežádoucí, avšak ústavně konformní formu pozměňovacích návrhů. Od tohoto prvního případu je však nutné odlišit druhý případ nazývaný 'wild riders' (tzv. divocí jezdci). V tomto případě jde o překračování kritérií testu uplatňovaného na základě tzv. germaneness rule, tj. pravidla úzkého vztahu. Jinými slovy, jde o testování otázky, zda v konkrétním případě jde o řádný pozměňovací návrh anebo o návrh, pro který se v českém prostředí vžilo označení tzv. 'přílepek'. V tomto případě se technikou pozměňovacího návrhu k návrhu zákona připojí úprava zcela jiného zákona, s legislativní předlohou nesouvisejícího. Je zřejmé, že i intenzita změn obsažených v přílepku by mohla být sama o sobě problémem, byl-li by předkládán k souvisejícímu návrhu zákona (v tomto případě by se ovšem nejednalo o klasický přílepek, nýbrž spíše o pozměňovací návrh, vybočující svou intenzitou), což se ovšem v procesu přijímání, přílepkového pozměňovacího návrhu' neřeší, neboť ve třetím čtení procesu přijímání zákonů není pro debatu tohoto druhu prostor. Tím se jen násobí a rozšiřuje nebezpečí používání přílepkové techniky."

Lze proto učinit dílčí závěr, že případ „přílepku" podřaditelný do skupiny tzv. „divokých jezdců" je třeba označit jako protiústavní, a to již z toho důvodu, že pojmově odporuje základním nárokům na právo, kterými jsou spravedlnost, účinnost a jistota (viz G. Radbruch, Rechtsphilosophie, Heidelberg, 1999, str. 73 a násl.). Proto také Legislativní pravidla vlády (http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/legislativn__pravidla_vl_dy.pdf) stanoví, že *„je-li navrhován zákon, který si vyžádá novelu jiného zákona nebo novelu více zákonů, lze v rámci těchto novel upravovat pouze věci, jež bezprostředně souvisejí se zákonem, který novelu či novely jiných právních předpisů vyvolal"* (čl. 54 odst. 3). V každém případě však platí, že i taková norma, která byla schválena protiústavním způsobem jakožto tzv. přílepek, je součástí českého právního řádu, a to až do okamžiku jejího případného zrušení Ústavním soudem, případně samotným normotvůrcem.

Proto soud shodně se shora citovanými rozsudky ve věcech téhož stěžovatele konstatuje, že svůj význam by mělo posuzování předmětné novelizace ustanovení § 113 zákona o DPH z hlediska kritérií naznačených Ústavním soudem v citovaném nálezu jen tehdy, jestliže by se tato změna měla promítnout do obsahu tohoto zákona v tom smyslu, že by byla způsobilá konstitutivně se projevit v právech a povinnostech adresátů norem. Pokud by tomu tak nebylo, není dán žádný rozumný důvod, pro který by soud měl hodnotit ústavnost přijímání předmětné novely a případně se obracet na Ústavní soud s návrhem na zrušení zákona v rámci tzv. konkrétní kontroly norem. Svůj primární úkol totiž spatřuje Nejvyšší správní soud v ochraně základních práv a svobod (čl. 4 Ústavy, § 2 s. ř. s.) a nikoliv v odstranění vědomých či nevědomých, skutečných či jen zdánlivých, pochybení, k nimž došlo v průběhu legislativního procesu.

V nyní projednávané věci je totiž argumentace žalovaného a městského soudu založena na tom, že předmětnou novelizací zákona o DPH vůbec nemohlo dojít k „oživení“ již zrušené části zákona, tj. k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o DPH. Jinak řečeno, oba tyto orgány vycházejí z toho, že zrušením derogačního ustanovení zákona nelze nastolit aplikovatelnost jím dříve derogovaných ustanovení. Důvod přijetí předmětné novely vysvětluje žalovaný tak, že tím zákonodárce toliko odstranil nadbytečné ustanovení.

Metodologický postup zdejšího soudu – jak již byl stanoven ve shora citovaných věcech proto musí být nutně takový, že (1.) nejprve se zaměří na otázku, zda vůbec mohlo popsaným legislativním způsobem dojít k „obživnutí“ norem, jejichž platnost již zanikla, a teprve v případě, že by otázka na takto nastolenou otázku byla pozitivní, by se následně (2.) zabýval ústavností takto provedené novelizace a v tomto rámci by se musel vypořádat i s otázkou případného podání návrhu Ústavnímu soudu na její zrušení. Teprve na základě vyřešení těchto dvou otázek by pak mohl přistoupit k meritornímu rozhodnutí této konkrétní věci.

Již ve zmíněném rozsudku ze dne 31. 12. 2008, sp. zn. 8 Afs 58/2008, soud uvedl, že „[ustanovení § 68 odst. 10 zákona o DPH] *však v souladu s § 113 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbylo platnosti dnem 31. 12. 2004. 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). Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v souladu s § 113 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2006, pozbyl § 68 odst. 10 zákona o DPH platnosti, a tvrzení stěžovatele, že došlo k pouhému pozastavení účinnosti uvedeného ustanovení, je proto zavádějící. Argumentaci stěžovatele, že bylo-li v důsledku ustanovení zákona č. 109/2006 Sb. změněno ustanovení § 113 zákona o DPH tak, že bylo vypuštěno pozastavení účinnosti § 68 odst. 10 zákona o DPH, pak toto ustanovení nabylo opět ke dni 1. 4. 2006 účinnosti, je proto nutno odmítnout jako nesprávnou.*“

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).

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. K., *„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].

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.“*

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s názorem městského soudu i žalovaného v tom smyslu, 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.

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, nýbrž je pouze neaplikován z důvodu existence jiného právního předpisu (novějšího, speciálního, vyšší právní síly), a poté, co je tato překážka odstraněna, v zásadě jeho aplikovatelnosti nic nebrání.

Tzv. derogace nepřímá a derogace přímá tak označují dvě kvalitativně zcela odlišné normativní situace. Za situace přímé derogace je totiž původní předpis zrušen, a tedy přestal být součástí právního řádu. Je proto nutno trvat na tom, že k „obnovení" formálně zrušeného pravidla může dojít pouze jeho výslovným opětovným přijetím, případně výslovným obnovením. V opačném případě by totiž reálně hrozilo, že zákonodárný proces povede k porušení všech základních požadavků, na něj kladených a role zákonodárce by byla zcela degradována. Jinak řečeno: pokud spočívá podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a jestliže zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu samozřejmě principiálně nebrání v tom, aby v budoucnu stejné či podobné pravidlo opětovně zavedl, resp. výslovně obnovil. Ke stejnému výsledku však nesmí dospět tak, že pouze zruší původní derogaci.

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 nelze dospět k závěru, že zrušením zákona

může bez dalšího znovu nabýt platnosti a účinnosti právní předpis, tímto zákonem dříve derogovaný.

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.

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. 201 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.“*

Nejvyšší správní soud tak 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 období duben 2007 neměl a že tedy jak správní orgán I. stupně, tak také žalovaný, rozhodli v souladu se zákonem. Městský soud také svoje závěry řádně odůvodnil.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. května 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu