

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **SAZKA, a. s.** se sídlem K Žižkovu 851, Praha 9, zastoupený Dr. JUDr. Miroslavem Zámiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 1. 2009, č. j. 5 Ca 128/2007 – 112,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 14. 1. 2009, č. j. 5 Ca 128/2007 – 112 zamítl žaloby, kterými se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2932/07-1300-105163, č. j. 2361/07-1300-105163, č. j. 3162/07-1300-105163, č. j. 3161/07-1300-105163 a č. j. 2931/07-1300-105163, ze dne 14. 3. 2007, č. j. 4549/07-1300-105163, ze dne 30. 8. 2007, č. j. 13365/07-1300-105163 a č. j. 13364/07-1300-105163 a ze dne 2. 5. 2008, č. j. 6828/08-1300-105163, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až listopad 2006 a červenec 2007. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí záviselo toliko na vyřešení právní otázky existence, platnosti a potažmo i aplikace, ust. § 68 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) v období uplatnění

nárokovaných odpočtů daně z přidané hodnoty, neboť podle znění citovaného ustanovení by stěžovatel jako provozovatel ostatních loterií a her (než výslovně uvedených jako výjimka) byl osvobozen od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet. Rozhodujícím pro závěr o důvodnosti podaných žalob tedy bylo, zda se ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty stala po 1. 4. 2006 znovu platnými a účinnými součástmi tohoto zákona, a to v důsledku novely 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 (dále jen „zákon č. 109/2006 Sb."), jímž bylo zrušeno ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, kterým byla platnost těchto ustanovení [tj. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10] omezena do 31. 12. 2004. Posouzení důvodnosti žalob se podle městského soudu zužuje na posouzení otázky, zda ustanovení právního předpisu, o němž právní předpis stanovil, že ke konkrétnímu dni pozbývá platnosti, tento den prokazatelně nastal a ustanovení platnosti pozbylo (o tom není mezi účastníky sporu, když tento stav trval i podle tvrzení stěžovatele od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006), může znovu nabýt platnosti a účinnosti „jenom" tím, že ustanovení, na jehož základě předtím platnosti pozbylo, bylo následně jiným právním předpisem zrušeno.

Argumentace stěžovatele, že s účinností od 1. 1. 2005 sice ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty pozbyla platnosti, ale důsledkem toho je pouze to, že se stala pouze nezávaznými a nevymahatelnými, není správná. 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. Pozbude-li platnosti, přestává být součástí platného právního řádu. V dané věci to platí tím spíše, že právě v souvislosti s pozbytím platnosti citovaných ustanovení nabyla účinnosti úprava obsažená v ust. § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud by bylo v době přijetí 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 jejich účinnosti. Městský soud proto uzavřel, že od 1. 1. 2005 pozbyla předmětná ustanovení platnosti a přestala být součástí platného právního řádu České republiky. Nic na tom nemění ani to, že zákonodárce nevyjádřil tuto skutečnost slovy, že se uvedená ustanovení zrušují. Žádný obecně závazný právní předpis neobsahuje úpravu, ze které by bylo možné dovodit, že součástí platného právního řádu přestávají být pouze ta ustanovení či právní předpisy, u kterých je výslovně uvedeno, že se zrušují. Zpravidla tehdy, kdy je okamžik pozbytí platnosti třeba vázat na jinou skutečnost (např. na nabytí účinnosti jiného ustanovení či jiného zákona), je užíváno slovní spojení, že to které ustanovení pozbývá platnosti. Je tedy nepochybné, že v mezidobí předmětná ustanovení platná nebyla — pozbyla platnosti. Městský soud dále vyslovil závěr, že neplatné ustanovení nemůže znovu nabýt platnosti a účinnosti tím, že následně dojde ke zrušení ustanovení, které pozbytí platnosti daného ustanovení upravovalo. Ustanovení, které dříve prokazatelně pozbylo platnosti, nemůže znovu nabýt platnosti, alespoň nikoli způsobem, který stěžovatel dovozuje. Vedle požadavků na jednotnost, přehlednost a vzájemnou bezrozpornost právního řádu jako celku městský soud odkázal na ust. § 3 odst. 1 a § 1 odst. 1 písm. b) zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Sbírce zákonů"). Není sporu o tom, že zákon o dani z přidané hodnoty nabyl platnosti dne 23. 4. 2004 a žádný z účastníků netvrdí, že by nebyl v plném znění k tomuto datu zveřejněn ve Sbírce zákonů. Je však

skutečností, že předmětná ustanovení ke dni 31. 12. 2004 pozbyla platnosti. Pokud má obsahově shodná právní úprava v budoucnu opět platit, je třeba, aby poté, kdy byla zákonodárným sborem takto přijata, byla rovněž. znovu vyhlášena uveřejněním jejího plného znění. Jen tak lze zaručit, že adresáti právní normy budou mít faktickou možnost se s jejím obsahem seznámit a bude nesporné, jaký je obsah právního předpisu, který je nadále platný. Takový stav pak nedává žádný prostor pro pochybnost o tom, jaký je obsah právního předpisu. Čl. XVII zákona č. 109/2006 Sb. nabyl platnosti dne 31.3.2006 a žádný z účastníků netvrdí, že by nebyl uveřejněn v plném znění. Jestliže však smyslem uveřejnění právních předpisů ve Sbírce zákonů má být to, aby se s jejich obsahem mohli jejich adresáti seznámit, pak požadavek uveřejnění plného znění právní normy nemůže být splněn zveřejněním nikoli obsahu právní normy, ale pouze „technických" ustanovení, jejichž prostřednictvím má, podle mínění stěžovatele, norma vstoupit znovu v platnost. Proto nepostačuje, že bude uveřejněno, že se zrušuje dosud platné a účinné ustanovení o tom, že dříve platná právní úprava pozbývá platnosti.

Městský soud také poukázal na to, že si stěžovatel v posouzení otázky platnosti předmětných ustanovení protiřečil, když k tvrzení finančního ředitelství, že zákon o dani z přidané hodnoty vzhledem k ust. § 113 již dne 1. 1. 2005 neobsahoval předmětná sporná ustanovení, uvedl, že dotčená ustanovení nikdy nebyla zrušena či ze zákona vypuštěna, pouze ztratila platnost ve smyslu ust. § 113, avšak nadále byla součástí právního řádu, byť podle právní úpravy platné a účinné od 1. 1. 2005 do 31. 3. 2006 neplatná a neúčinná. Stěžovatel tedy sám uvádí, že předmětná ustanovení ztratila platnost, ale zároveň dodává, že nadále zůstala součástí právního řádu.

Neobstojí rovněž argument stěžovatele týkající se podobnosti postupu zákonodárce s postupem Ústavního soudu, pokud rozhoduje o zrušení jednotlivých právních předpisů resp. některých jejich ustanovení. Stěžovatel srovnává nesrovnatelné. Z čl. 87 odst. 1 Ústavy vyplývá, že Ustavní soud je oprávněn rozhodovat o zrušení zákonů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním pořádkem. Toto oprávnění je výrazem dělby moci mezi mocí zákonodárnou, výkonnou a soudní a je jednou ze základních pojistek k zajištění souladu právních norem produkovaných (v tomto případě) mocí zákonodárnou s ústavním pořádkem. Je to tedy pouze a výhradně Ústavní soud, kdo je oprávněn rozpor s ústavním pořádkem shledat a v návaznosti na to příslušný zákon, resp. jeho část zrušit. Protiústavnost pak nepochybně může být namítána a následně shledána i v derogačním ustanovení. V posuzované věci je však situace zcela odlišná. Moc zákonodárná není nadána oprávněními příslušejícími Ústavnímu soudu. Je – li Ústavním soudem shledáno zrušující ustanovení protiústavním, pak logickým důsledkem takového stavu musí být opětovná platnost „původního" — předtím zákonem zrušeného ustanovení. To však nemá nic společného se situací, která v dané věci nastala.

Právní úprava daně z přidané hodnoty podle zákona o dani z přidané hodnoty byla přijata za účelem větší souladnosti s předpisy Evropské unie. Citovaný zákon odstranil některé dílčí odlišnosti uplatňování daně z přidané hodnoty v souvislosti s předpisy Evropské unie, zejména Šestou směrnicí ES, která upravuje v čl. 135 a čl. 401 osvobození od daně z přidané hodnoty sázek, loterií a her, přičemž toto osvobození ponechává za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy. Platná právní úprava

osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně je tedy v souladu s uvedenou směrnicí.

Argumentaci stěžovatele, že s ohledem na princip právní jistoty je v případě, je-li k dispozici více možných výkladů veřejnoprávní normy, třeba volit ten, který co nejméně zasahuje do toho konkrétního základního práva či svobody, považoval městský soud za nepřiléhavou. Pokud by se ukázalo, že skutečně existovaly dvě účinná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, z nichž každé by na posuzovanou situaci nahlíželo jinak, bylo by namístě aplikovat ustanovení pro stěžovatele příznivější. Ovšem vzhledem k tomu, že městský soud shledal, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty v důsledku přijetí zákona č. 109/2006 Sb. „neobživlo“, nejedná se o více možných výkladů právní normy, ale o jednoznačný závěr o tom, jaká právní norma byla platnou a účinnou v rozhodné době.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že ust. § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty nelze v žádném případě považovat za přechodné ustanovení, jak uvedl městský soud v napadeném rozsudku. Zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje přechodná ustanovení v ust. § 111 a v ust. § 113 je pak upravena odlišná účinnost některých ustanovení tohoto zákona. Pro posouzení daného sporu není rozhodující úmysl zákonodárce při přijímání zákona o dani z přidané hodnoty, ani to, že od 1. 1. 2005 nabylo účinnosti ust. § 51 odst. 1 písm. j) citovaného zákona, ale úmysl zákonodárce, kterým byl veden při schvalování zákona č. 109/2006 Sb. Tímto úmyslem se městský soud vůbec nezabýval i přesto, že ho stěžovatel podrobně v žalobě rozebral. Pokud by se jím totiž zabýval, musel by dojít k závěru, že zákonodárce si byl plně vědom toho, že navrhované ustanovení týkající se zrušení ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty uvede znovu v platnost ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Dále stěžovatel namítal, že v daném případě nelze hovořit o zveřejnění pouze „technických“ ustanovení zákona, jak uvedl městský soud. Pojem „technické“ ustanovení není v žádném právním předpise zakotven, a proto argumentace tímto termínem je poněkud zavádějící. V této souvislosti odkázal na čl. 39 odst. 1 legislativních pravidel vlády (s vědomím, že nejsou obecně závazným právním předpisem, avšak dokumentem, podle kterého při tvorbě návrhů zákonů postupuje nejen vláda, ale často i ostatní navrhovatelé zákonů), který výslovně stanoví: „Právní předpis obsahuje pouze ustanovení normativní povahy.“ Z tohoto článku tedy vyplývá, že každé ustanovení právního předpisu má normativní charakter, a tudíž je schopné vůči adresátům právní normy vyvolat právní následky. Pokud tedy došlo v rámci zákona č. 109/2006 Sb. k řádnému uveřejnění ustanovení se zněním „V § 113 se na konci písmene a) čárka nahrazuje tečkou, písmeno b) se zrušuje a zároveň se zrušuje označení písmene a).“, pak je nutné ho v kontextu s citovaným článkem legislativních pravidel vlády chápat jako ustanovení normativní povahy, které je svým obsahem způsobilé vyvolat právní následky, a to bez jakéhokoli omezení s tím, že tyto právní následky nastávají jednak přímo vůči adresátům právního předpisu a jednak vůči ostatním normám obsaženým v dotčeném právním předpise. Stěžovatel připustil, že postup, který zvolil zákonodárce při novelizaci ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, není zcela konformní. V daném případě, a to zejména s ohledem na skutečnost, že ve Sbírce zákonů nebylo vydáno úplné znění zákona o dani z přidané hodnoty, z něhož by byl obsah právního předpisu zcela zřejmý, je nezbytné při

stanovení obsahu právní normy vycházet z právní argumentace za použití všech možných dostupných interpretačních pomůcek, jako je např. teleologický výklad, který však městský soud zcela opomenul. Stěžovatel dále namítal, že není zřejmé, proč městský soud v napadeném rozsudku používá argumentaci o pravomoci Ústavního soudu, neboť nikdy netvrdil, že v daném případě je (bylo) ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nezákonné, resp. v rozporu s ústavním pořádkem. Podle názoru stěžovatele není, a ani nikdy nebylo, na místě, aby v dané věci rozhodoval Ústavní soud. Stěžovatel pouze poukazoval na podobnost důsledků nastalých po zrušení derogačního ustanovení na ustanovení tímto derogačním ustanovením zrušená a důsledků nastalých po zrušení omezujícího ustanovení na ustanovení tímto ustanovením omezená co do platnosti. Městský soud tak reagoval na zcela jiné skutečnosti, než které byly stěžovatelem v soudním řízení vzneseny. Naopak se v odůvodnění napadeného rozsudku zaobírá skutečnostmi, které nejsou předmětem soudního sporu (jako je např. pravomoc daná Ústavnímu soudu Ústavou) místo toho, aby odůvodněně zhodnotil, zda a z jakého důvodu mohlo či nemohlo dojít přijetím zákona č. 109/2006 Sb. k rehabilitaci dotčených ustanovení. Městský soud tak nesprávně posoudil právní otázku. Pokud konstatoval, že stěžovatel srovnává nesrovnatelné, má stěžovatel za to, že srovnání naopak je namístě, neboť ve svém důsledku dochází k úplně stejné situaci, a to k vlivu zrušení derogačního ustanovení na ostatní ustanovení právního předpisu, která byla tímto derogačním ustanovením dotčena. Samozřejmě, že zde je a musí být určitý rozdíl, a to v subjektu, který je oprávněn zrušit ustanovení právního předpisu. Stěžovatel podobnost důsledků zrušení derogačního ustanovení Ústavním soudem a Parlamentem v kasační stížnosti znázornil i schematicky a z tohoto schematického zobrazení je patrné, že Ústavní soud je nadán výlučnou pravomocí zrušit jakékoli ustanovení či právní předpis, pokud je v rozporu s ústavním pořádkem. Ovšem na druhé straně je nutné poznamenat, že Ústavní soud může jako reprezentant moci soudní zrušit pouze takové ustanovení právního předpisu, které je v rozporu s ústavním pořádkem. Tudíž není oprávněn jakkoli zasahovat či mít vliv na ustanovení, jež jsou v souladu s ústavním pořádkem. Jak již několikrát Ústavní soud judikoval, v případě zrušení derogačního ustanovení nastává rehabilitace ustanovení, které bylo derogačním ustanovením dotčeno. V daném případě ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nebylo nikdy shledáno jako rozporné s ústavním pořádkem a z tohoto důvodu tedy nebylo možné, aby Ústavní soud o tomto ustanovení jakkoli rozhodoval. Naproti tomu v rámci výkonu moci zákonodárné je zákonodárce oprávněn zasahovat do obsahu platných právních norem, což se stalo i v daném případě. Zákonodárce, ať už z jakýchkoli pohnutek, platně zrušil derogační ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, které omezovalo platnost ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Jeho úmysl je jasně patrný z legislativního procesu při přijímání zákona č. 109/2006 Sb. V tomto případě jednoznačně dochází k rehabilitaci ustanovení dotčených ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy k rehabilitaci ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 citovaného zákona, neboť není dán žádný zákonný důvod, proč by v případě zrušení derogačního ustanovení mělo dojít k různým následkům jenom z toho důvodu, že je provedl jiný subjekt — zákonodárce místo Ústavního soudu. Z výše uvedených důvodů stěžovatel zastává názor, že v platném a účinném zákonu o dani z přidané hodnoty v současné době existují vedle sebe dvě účinná ustanovení upravující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u provozování vybraných loterií a jiných podobných her, a to ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 (podle nichž je provozování vybraných loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně s nárokem na odpočet) a

ust. § 51 odst. 1 písm. j) (podle něhož je provozování loterií a jiných podobných her osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně). Je proto namístě uplatňovat princip právní jistoty spočívající v tom, že bude aplikováno ustanovení zákona příznivější pro daňový subjekt, tedy ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stížní námitky jsou obdobné námitkám uplatněným v žalobě, s nimiž se městský soud vypořádal. V obdobné věci již rozhodoval i Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, v němž shledal argumentaci, že bylo-li zákonem č. 109/2006 Sb. změněno ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že bylo vypuštěno pozastavení účinnosti ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, pak toto ustanovení nabylo zpět účinnosti, jako nesprávnou. V dané věci se jedná striktně o posouzení právní otázky a napadáno je její nesprávné posouzení městským soudem. Stížní námitky stěžovatele jsou podle finančního ředitelství nedůvodné, a proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2006, nabyl tento zákon účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost s výjimkou a) ust. § 23 odst. 3, ust. § 73 odst. 3 věty poslední a ust. § 51 odst. 1 písm. j), která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2005, b) ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10, která pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004.

Podle čl. XVII bodu 2 zákona č. 109/2006 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 4. 2006, se zákon o dani z přidané hodnoty změnil tak, že v ust. § 113 byla na konci písmene a) čárka nahrazena tečkou, písmeno b) bylo zrušeno a zároveň bylo zrušeno označení písmene a).

V dané věci je sporné, zda novelizací ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty provedenou zákonem č. 109/2006 Sb. došlo k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, která pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004.

Skutečnost, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty nebyla přímo zrušena, nýbrž jen pozbyla platnosti, je třeba vykládat tak, že se jedná pouze o odlišnost legislativně technickou a nikoliv významovou. K ukončení platnosti citovaných ustanovení, a nikoliv ke zrušení totiž zjevně došlo proto, že toto ukončení bylo upraveno přímo v zákoně o dani z přidané hodnoty, a nikoliv v zákoně jiném, kterým by se zákon o dani z přidané hodnoty novelizoval.

Pouhým zrušením derogačního ustanovení nemůže podle Nejvyššího správního soudu dojít k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve zrušených zákonných

ustanovení. Tento postup by totiž nebylo možno považovat za „tvorbu zákonů“, resp. legislativní proces, nýbrž spíše za proces jakéhosi „zmrtvýchvstání“, který je v oblasti normotvorby zcela nepřípustný. Podstata zákonodárné moci spočívá v přijímání nových pravidel, kterými samozřejmě mohou být i rušena, modifikována či zcela měněna pravidla dosavadní. Podle způsobu této změny či rušení lze rozlišovat přímou a nepřímou derogaci právních předpisů. Při přímé derogaci je původní předpis zrušen, a přestal proto být součástí právního řádu. V případě nepřímé derogace pak právní předpis není formálně zrušen, případně není ukončena jeho platnost, nýbrž pouze není aplikovatelný z důvodu existence jiného právního předpisu (novějšího, speciálního, vyšší právní síly), a poté, co je tato překážka odstraněna, v zásadě jeho aplikovatelnosti nic nebrání.

Důsledek, který z novelizace ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty dovozuje stěžovatel (tj. vznik nových práv a povinností vyvolaný pouhým zrušením derogačního ustanovení), by byl myslitelný pouze v případě derogace nepřímé, kdy právní předpis je i nadále formálně součástí právního řádu, nicméně je neaplikovatelný z důvodu pozdější právní úpravy. Ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty však pozbyla platnosti, tj. přestala být součástí právního řádu.

S ohledem na výše uvedené může dojít k „obnovení“ formálně zrušeného pravidla pouze jeho výslovným opětovným přijetím, případně výslovným obnovením. V opačném případě by reálně hrozilo, že zákonodárný proces povede k porušení všech základních požadavků na něj kladených a role zákonodárce by byla zcela degradována. Pokud spočívá podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a jestliže zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu v zásadě nebrání v tom, aby v budoucnu stejné či podobné pravidlo opětovně zavedl, resp. výslovně obnovil. Stejného výsledku však nemůže dosáhnout tím, že pouze zruší původní derogaci.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004, přičemž novelizací ust. § 113 téhož zákona provedenou zákonem č. 109/2006 Sb. nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti citovaných ustanovení. Provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu ust. § 60 zákona o dani z přidané hodnoty tedy bylo v předmětných zdaňovacích obdobích v souladu s ust. § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Stěžovatel proto neměl podle ust. § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v ust. § 51 zákona o dani z přidané hodnoty. Závěr městského soudu vyslovený v napadeném rozsudku byl proto správný.

Argumentoval-li v kasační stížnosti stěžovatel mimo jiné podobností důsledků zrušení derogačního ustanovení Ústavním soudem a zákonodárcem, je nutné v této souvislosti poukázat na relevantní judikaturu Ústavního soudu.

Prvním nálezem týkajícím se „rehabilitace“ předchozí právní úpravy byl nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 5/94 (publikován pod č. 8/1995 Sb.), kterým bylo mimo jiné zrušeno derogační ustanovení bodu 198. zákona č. 292/1993 Sb.,

kterým se mění a doplňuje zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád). V tomto nálezu Ústavní soud bez dalšího uvedl, že původně zrušené ustanovení trestního řádu je výrokem nálezu rehabilitováno.

V dalším nálezu ze dne 12. 2. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 21/01 (publikován pod č. 95/2002 Sb.) se Ústavní soud zabýval ústavností kombinace běžných zákonů se zákonem o státním rozpočtu a dospěl k závěru, 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 byl také potvrzen např. v nálezu ze dne 29. 11. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 6/02 (publikován pod č. 4/2003 Sb.), ve kterém se Ústavní soud odvolal na svoji ustálenou judikaturu a uvedl, že i kdyby se „ztotožnil s prezentovaným názorem navrhovatelů a (pouze) z tohoto důvodu zrušil zákon č. 3/2002 Sb., nedošlo by k oživení zákona č. 308/1991 Sb. a pouze by zřejmě nastala objektivní potřeba přijetí zcela nového zákona upravujícího církevní materii.“

Nálezem ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02 (publikován pod č. 278/2004 Sb.) Ústavní soud zrušil derogační ustanovení novely občanského zákoníku, a to z důvodu zejména narušení oprávněné důvěry občana v právo. Ústavní soud výslovně uvedl, že tím, že „zákonodárce změnil pravidla prakticky den před uplynutím lhůty stanovené pro nabytí práva, rezignoval na svou morální povinnost jít příkladem v respektování práva“ a že „zrušením části druhé čl. II zákona č. 229/2001 Sb. se obnoví stav založený ustanoveními § 879c, 879d a 879e ObčZ.“ Současně však uvedl, že obnovení původního stavu by ovšem mělo „za následek vznik značné právní nejistoty nejenom v právech subjektů, na které se vztahoval režim § 879c až 879e ObčZ, ale i u práv třetích osob. Proto Ústavní soud odložil účinnost zrušení napadeného ustanovení zákona č. 229/2001 Sb. do 31. prosince 2004, aby tak poskytl Parlamentu České republiky dostatečně dlouhou dobu k přijetí přiměřené právní úpravy.“

Z citované judikatury Ústavního soudu nelze dovodit jednoznačné pravidlo o ožívání předchozí právní úpravy. Naopak v řadě případů Ústavní soud účinky zrušení posunul výrazně za den vyhlášení derogačního nálezu, a to mimo jiné i z obavy z vytvoření nežádoucí mezery v právu a poskytnutí přiměřeného prostoru zákonodárci k nápravě ústavního deficitu příslušné zákonné úpravy. Dále je třeba zdůraznit, že Ústavní soud je ve zcela jiném postavení než zákonodárce, který právní předpisy vytváří, neboť jako orgán ochrany ústavnosti může právní předpis nebo jeho část, shledá-li je neústavní, pouze zrušit. Z citovaných nálezů sp. zn. Pl. ÚS 21/01 a sp. zn. Pl. ÚS 6/02 navíc vyplývá, 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 zrušený. Pokud tedy stěžovatel namítal, že z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že v případě zrušení derogačního ustanovení nastává rehabilitace ustanovení, které bylo derogačním ustanovením dotčeno, je tato stížní námitka nedůvodná.

V další stížní námitce vytýkal stěžovatel městskému soudu, že se nezabýval jeho argumentací týkající se úmyslu zákonodárce při přijetí zákona č. 109/2006 Sb. Napadenému rozsudku tedy vytýká, byť ne výslovně, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat například případy, kdy soud opřel důvody rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo také případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v průběhu řízení provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněný pod č. 133/2004 Sb. NSS).

Nedostatečné odůvodnění žalobních námitek resp. nevypořádání se s žalobní námitkou ze strany městského soudu by v obecné rovině mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a proto by mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Ze zásad spravedlivého procesu totiž mimo jiné vyplývá povinnost soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a uvést důvody proč se jimi nezabýval. Podle ust. § 75 s. ř. s. jsou soudy povinny přezkoumat výrok napadeného správního rozhodnutí v mezích žalobních bodů a nemohou se omezit na pouhé konstatování, že správní orgán rozhodl správně.

V daném případě je z odůvodnění napadeného rozsudku jednoznačně zřejmé, jaké skutečnosti městský soud považoval za rozhodné a současně je také seznatelné, z jakých důvodů žaloby zamítl. Úmyslem zákonodárce se městský soud zabýval, byť ve vztahu k době přijímání zákona o dani z přidané hodnoty, a vzhledem k jeho závěru, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty novelizací ust. § 113 citovaného zákona znovu nenabyla platnosti a účinnosti, nemá skutečnost, že se podrobněji nevypořádal s tím, jaký byl úmysl zákonodárce při schvalování zákona č. 109/2006 Sb., vliv na zákonnost napadeného rozsudku. I kdyby totiž v případě novelizace ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty bylo skutečně záměrem zákonodárce to, co tvrdí stěžovatel, tj. znovunabytí platnosti a účinnosti ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, nemohl mít takový jeho úmysl na posouzení věci žádný vliv, neboť zákonodárce nezvolil způsob, kterým by takový svůj úmysl vtělil do textu zákona o dani z přidané hodnoty.

K argumentaci stěžovatele nutností aplikovat pro něj příznivější ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty s odkazem na princip právní jistoty považuje Nejvyšší správní soud za dostačující uvést, že vzhledem k závěru, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 citovaného zákona nebyla v předmětných zdaňovacích obdobích součástí platného právního řádu, se nelze dovolávat ani jejich aplikace.

Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud chybně označil ust. § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty za přechodné a čl. XVII zákona č. 106/2009 Sb. za technické ustanovení.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že přechodná ustanovení jsou v zákoně o dani z přidané hodnoty obsažena v ust. § 111 a že městský soud označil ust. § 113 písm. a) citovaného zákona nepřesně. Tato naprosto marginální formulační nepřesnost však nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Pokud stěžovatel bez dalšího vytrhuje tuto ne zcela pregnantní formulaci městského soudu z kontextu celé posuzované věci, nelze takové argumentaci při posuzování důvodnosti kasační stížnosti přiznat jakoukoliv relevanci. Za technická ustanovení pak městský soud v obecné rovině označil takové právní normy, které „pouze“ zrušují jinou derogační právní normu. V souvislosti s právním názorem, který městský soud zaujal ve vztahu k podstatě sporu, se toto označení jeví jako zcela přiměřená a odpovídající formulace, byť pojem technických ustanovení český právní řád nezná. Stěžovatel tedy vytýkal městskému soudu chybné označení uvedených ustanovení nedůvodně.

Ze všech důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. února 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu