

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, zastoupen 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 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 97/2008 – 90,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 97/2008 – 90, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 2. 2008, č. j. 2926/08-1300-105163, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 8. 2007, č. j. 238596/07/009511/4420, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2007. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že posouzení zákonnosti napadených rozhodnutí záviselo toliko na vyřešení právní otázky 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 nárokovaného odpočtu 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 či nedůvodnosti podané žaloby 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, 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 žaloby se podle městského soudu zužuje na posouzení otázky, zda ustanovení právního předpisu, o němž právní předpis stanovil, že ke konkrétnímu dni pozbývá platnosti, může znovu nabýt platnosti a účinnosti „pouze" 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 podle městského soudu správná. Každý právní předpis, který má být součástí platného právního řádu, je nadán atributy platnosti a účinnosti. 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. 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. 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.

Podle městského soudu rovněž neobstojí stěžovatelův argument týkající se podobnosti postupu zákonodárce s postupem Ústavního soudu, pokud rozhoduje o zrušení jednotlivých právních předpisů, resp. některých jejich ustanovení, neboť je srovnáváno nesrovnatelné. Podle čl. 87 odst. 1 Ústavy je Ustavní soud oprávněn rozhodovat o zrušení zákonů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu 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.

Argumentaci stěžovatele, že 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 existovala dvě účinná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, z nichž každé by na posuzovanou situaci nahlíželo jinak, bylo by na místě aplikovat ustanovení pro stěžovatele příznivější. Ovšem vzhledem k tomu, 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 tak učinil, 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. Z čl. 39 odst. 1 legislativních pravidel vlády (s vědomím, že nejsou obecně závazným právním předpisem) 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 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, ale 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 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, když 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. 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 vzneseny. V odůvodnění napadeného rozsudku se tak zaobírá skutečnostmi, které nejsou předmětem sporu, 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. Nejedná se o srovnávání nesrovnatelného, protože podle stěžovatele je srovnání naopak 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 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. Protože ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nebylo nikdy shledáno jako rozporné s ústavním pořádkem, nebylo možné, aby Ústavní soud o něm jakkoli rozhodoval. Naproti tomu zákonodárce je při výkonu moci zákonodárné oprávněn zasahovat do obsahu platných právních norem, což se stalo i v daném případě. Zákonodárce 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.

Podle stěžovatele jsou soudy a správní orgány v případě rozpornosti zákona či jeho dvojího výkladu povinny postupovat zdrženlivě a volit jen ten výklad, který šetří podstatu a smysl základních práv a svobod. Princip právního státu zahrnuje i požadavek na právní jistotu, jasnost, předvídatelnost a určitost práva. V této souvislosti stěžovatel poukázal např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 5. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/93, ze dne 12. 4. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 43/93, ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 144/94, ze dne 15. 1. 1997, sp. zn. I. ÚS 18/96, ze dne 12. 3. 1997, sp. zn. I. ÚS 157/96, ze dne 12. 2. 1997, sp. zn. IV. ÚS 215/96 a ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. 109/07, s tím, že se domnívá, že jeho výklad zákona o dani z přidané hodnoty je v souladu s ústavními kautelami obsaženými v citované judikatuře a že finanční orgány, a poté i městský soud, nesprávně aplikovaly jednoduché právo. Pokud by stěžovatel připustil, což tímto nečiní, že novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty provedenou zákonem č. 109/2006 Sb., lze vykládat i vícerým způsobem, pak je namístě důrazně aplikovat obecný princip, že finanční orgány jsou povinny vždy volit výklad příznivější pro daňový subjekt, a to že u vybraných loterií a jiných podobných her lze uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který zastává stěžovatel. Stěžovatel dále rovněž upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64, a na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05, ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02 a ze dne 27. 3. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 56/05. O tom, že výklad zastávaný městským soudem není jediným možným, svědčí to, že v totožné věci z hlediska právního posouzení rozhodl Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 30 Ca 3/2008 – 111, ve prospěch provozovatele loterie. Různé správní soudy tedy o dané věci rozhodují odlišně, což může jedině vést k závěru, že v případě novelizace zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb., skutečně existují různé interpretační možnosti. Dále stěžovatel poukázal na to, že se jedná o vysoce teoreticko-právní problematiku a z tohoto důvodu není možné po adresátu právní normy vyžadovat, aby byl schopen rozpoznat ten výklad, který je v teoreticko-právní rovině výkladem rozhodným. S ohledem na shora uvedené proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

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 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 rámci 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, např. z důvodu pozdější právní úpravy. Ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty však v důsledku novelizace přestala být součástí právního řádu.

S ohledem na výše uvedené může dojít k „obnovení“ 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. Spočívá-li podstata legislativního procesu ve stanovení určitého pravidla chování a zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu v zásadě nebrání, 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 citovaného zákona provedenou zákonem č.

109/2006 Sb. nemohlo dojít k obnovení platnosti a účinnosti předmětných ustanovení. Provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu ust. § 60 zákona o dani z přidané hodnoty tedy bylo v rozhodném zdaňovacím období 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 (publikovaný 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 (publikovaný pod č. 4/2003 Sb.), v němž 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 (publikovaný pod č. 278/2004 Sb.), Ústavní soud zrušil derogační ustanovení novely občanského zákoníku z důvodu zejména narušení oprávněné důvěry občana v právo a výslovně v něm 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. 12. 2004, aby tak poskytl Parlamentu České republiky dostatečně dlouhou dobu k přijetí přiměřené právní úpravy.“

Z citované judikatury Ústavního soudu tedy 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 žalobu 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.

Argumentoval-li stěžovatel tím, že v případě rozpornosti zákona či jeho dvojího výkladu je povinnost postupovat zdrženlivě a volit jen ten výklad, který šetří podstatu a smysl základních práv a svobod, nemá tato argumentace žádnou právní relevanci vzhledem k závěru, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 citovaného zákona nebyla v rozhodném zdaňovacím období součástí platného právního řádu.

K odkazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2009, č. j. 30 Ca 3/2008 - 111, jímž bylo v obdobné věci rozhodnuto ve prospěch provozovatele loterie, je postačující uvést, že citovaný rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 5 Afs 60/2009 - 176 (dostupný na www.nssoud.cz), protože zdejší soud dospěl ke stejným závěrům jako v dané věci.

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 16. prosince 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu