

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **SAZKA, a. s.,** se sídlem K Žižkovu 851, Praha 9, zastoupena Dr. JUDr. Miroslavem Zámiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 96/2008 - 90,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - SAZKA, a. s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 96/2008 – 90, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 96/2008 – 90, zamítl žalobu společnost SAZKA, a. s. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 27. 2. 2008, č. j. 2927/08-1300-105163, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 9. 2007, č. j. 257155/07/009511/4420, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc červen roku 2007, kterým jí byla vyměřena daň z přidané hodnoty - vlastní daňová povinnost ve výši 23 075 697 Kč (dále též „daň“). Městský soud především vyšel z toho, že mezi účastníky řízení je sporná otázka výkladu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané

hodnoty“), resp. že sporný je výklad ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném a účinném po 1. 4. 2006, tedy po novelizaci 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.“). Tímto zákonem totiž došlo ke zrušení ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, kterým byla do 31. 12. 2004 omezena platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Konkrétně šlo o posouzení otázky, zda ustanovení právního předpisu, o němž právní předpis stanovil, že ke konkrétnímu dni pozbývá platnosti, může znovu nabýt platnosti a účinnosti „jenom“ tím, že samo ustanovení, na jehož základě předtím platnosti pozbylo, bylo následně jiným právním předpisem zrušeno. Městský soud v tomto směru dovodil, že pokud pozbude platnosti některé ustanovení zákona, potom přestává být součástí platného právního řádu. Tak tomu bylo i v této věci. Pozbytím platnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty nabyla účinnosti úprava obsažená v ustanovení § 51 odst. 1 písm. j) téhož zákona. Proto od 1. 1. 2005 pozbyla platnosti ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty a současně přestala být i součástí právního řádu České republiky. Pokud pak došlo ke zrušení ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty - tj. ustanovení, které původně zakotvovalo pozbytí platnosti uvedených ustanovení § 51 a § 68 zákona o dani z přidané hodnoty - nemůže to mít za následek opětovné nabytí platnosti těchto ustanovení. K tomu může dojít jen na základě řádného legislativního procesu, tedy totožným způsobem, jakým tato ustanovení pozbyla platnosti. Městský soud proto nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že i při pozbytí platnosti uvedených ustanovení tato nadále zůstala součástí právního řádu České republiky, a že zrušením zrušujícího ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty došlo k obnovení jejich platnosti. Ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2004, se tedy nestaly platnou a účinnou součástí tohoto zákona v souvislosti s novelou provedenou zákonem č. 109/2006 Sb. Neobstojí proto ani argument žalobkyně, kterým tato shledává podobnost postupu zákonodárce s postupem Ústavního soudu, pokud ten rozhoduje o zrušení jednotlivých právních předpisů, resp. jejich některých ustanovení. Je tomu tak proto, že proces rušení právních předpisů podle čl. 87 odst. 1 Ústavy, kdy nabude platnosti původní dikce zákona (tzv. obživnutí), není totožný se zákonodárným procesem, kdy dochází k pozbytí platnosti ustanovení zákona na základě ukončeného legislativního procesu. Provedená legislativní změna je ostatně v souladu i se šestou směrnicí (77/388/EHS), která osvobození od daně z přidané hodnoty u sázek, loterií a her ponechává za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy. Městský soud neshledal příléhavou ani výtku žalobkyně, že v její věci mělo být postupováno podle zásady in dubio mitius. Je tomu tak proto, že vedle sebe neexistovaly dvě právní normy, které by na tutéž situaci pohlížely rozdílně. Sporná ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty neobživly v důsledku přijetí zákona č. 109/2006 Sb., a proto zde nebyla konkurence dvou různých výkladů tohoto zákona. Ze všech shora uvedených důvodů městský soud došel k závěru, že podaná žaloba není důvodná, a proto ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká městskému soudu formální pochybení, neboť nesprávně uvedl, že ustanovení § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je

přechodným ustanovením, ačkoliv tomu tak není. Přechodná ustanovení zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje v ustanovení § 111, a ustanovení § 113 citovaného zákona upravuje účinnost předpisu, resp. odlišnou účinnost jeho některých ustanovení. Těžko uchopitelnými výtkami označenými jako „úmysl zákonodárce; opětovné nabytí platnosti; technická ustanovení právního předpisu“ městskému soudu vytýká i nesprávnou terminologii odůvodnění rozsudku, která není konformní, zejména pokud jde o „tzv. technická ustanovení zákona“, kdy správní soud uvádí pojem „technických ustanovení“, a že se ani nezabýval v „*žalobním návrhu podrobně popisovaným legislativním procesem s uvedením přímých citací projevů některých členů zákonodárného sboru*“. Stěžovatelka však zásadně nesouhlasí s městským soudem, pokud jde o právní hodnocení novely zákona o dani z přidané hodnoty. Správní soud nesprávně uvážil otázku účinků (právních následků) novelizace zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb., jímž bylo zrušeno ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, kterým bylo stanoveno, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 téhož zákona pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004. Je proto nesprávný závěr, že zrušení ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nemělo žádný vliv na opětovné zařazení ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 téhož zákona do současně účinného zákona o dani z přidané hodnoty, a že k platnosti a účinnosti těchto ustanovení je nutné jejich opětovné vyhlášení ve Sbírce zákonů. Poukazuje při tom zejména na úmysl zákonodárce a na teleologický výklad, který však městský soud při svém rozhodování opomenul. 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 ustanovení § 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 nezabýval, i když byl v žalobě podrobně rozebrán. Pokud by se jím totiž zabýval, musel by dojít k závěru, že zákonodárce si byl plně vědom toho, že navrhované ustanovení týkající se zrušení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty uvede znovu v platnost ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelce není též zřejmé, proč městský soud ve svém rozsudku argumentuje pravomocí Ústavního soudu, když nikdy nenamítala, že by ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty bylo v rozporu s ústavním pořádkem. Městský soud tak ve svém rozhodnutí reaguje na zcela jiné skutečnosti, než jaké byly v rámci soudního řízení vzneseny (např. pravomoc daná Ústavnímu soudu) namísto toho, aby odůvodněně vyhodnotil, zda a z jakého důvodu v daném případě mohlo či nemohlo, v rámci přijetí zákona č. 109/2006 Sb., dojít k rehabilitaci dotčených ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze všech shora uvedených důvodů došlo novelou zákona o dani z přidané hodnoty, provedenou zákonem č. 109/2006 Sb., k úplné rehabilitaci ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty, jejichž platnost byla v minulosti, s ohledem na tehdejší právní úpravu, omezena zrušeným ustanovením § 113 písm. b) téhož zákona. K této rehabilitaci přitom došlo plně v souladu s judikaturou Ústavního soudu. Stěžovatelka dále nesouhlasí s právním názorem městského soudu o tom, že v předmětné věci není na místě aplikovat pravidlo „in dubio mitius“. Pokud by připustila, že by zde mohl uspět výklad předestřený městským soudem, bylo by na místě - při existenci dvou konkurujících si výkladů - vyjít právě z uvedených pravidel „in dubio mitius“. To znamená, že městský soud měl správně volit jen ten výklad, který šetří podstatu a smysl základních práv a svobod daňového subjektu v duchu zásady „in dubio mitius“. Že tomu tak bylo i v této věci pak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Ca 3/2008 - 111, který deklaruje, že výklad podaný městským soudem není jediný. Neobstojí proto závěr, že zde nebylo dvojího výkladu a že námitka o porušení pravidla in

dubio mitius nebyla přiléhavá. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu ze dne 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 96/2008 – 90, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti nevyjádřilo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že platebním výměrem správce daně ze dne 14. 9. 2007, č. j. 257155/07/009511/4420, byla stěžovatelce stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc červen 2007 – vlastní daňová povinnost ve výši 23 075 697 Kč. Finanční ředitelství žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 27. 2. 2008, č. j. 2927/08-1300-105163, odvolání stěžovatelky zamítlo. Jak správce daně, tak i finanční ředitelství při svém rozhodování došli (oproti stěžovatelce) k závěru, že novelizací zákona o dani z přidané hodnoty, provedené zákonem č. 109/2006 Sb., bylo zrušeno ustanovení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty bez toho, že by následkem této novelizace bylo i obnovení platnosti § 51 odst. 1 písm.i) a § 68 odst. 10 téhož zákona. Stěžovatelce proto nebyl uznán uplatněný nárok na odpočet daně u přijatých plnění, která použila pro provozování vybraných loterií a jiných podobných her podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“). Bylo tomu tak z toho důvodu, že od 1. 1. 2005 nebylo provozování vybraných loterií a jiných podobných her stěžovatelkou podle zákona o loteriích osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně. S tímto právním závěrem finančního ředitelství a správce daně stěžovatelka nesouhlasila, a proto se domáhala jeho přezkoumání městským soudem. Městský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl. Stalo se tak rozsudkem ze dne 20. 4. 2010, č. j. 10 Ca 96/2008 – 90, proti kterému pak směřuje nyní Nejvyšším správním soudem projednávaná kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc*

byla spravedlivě posouzena“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Přestože stěžovatelka výslovně v podané kasační stížnosti uvedla, že ji podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Je tomu tak proto, že i tuto výtku stěžovatelka ve skutečnosti vznesla, byť pouze implicitně. Stalo se tak v souvislosti s namítaným nekonformním výkladem městského soudu, s namítanou nesprávnou terminologií rozsudku a s označením ustanovení § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty jako přechodným ustanovením (nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost), jakož i v souvislosti s výkladem novelizace zákona o dani z přidané hodnoty, provedené zákonem č. 109/2006 Sb., kdy se městský soud nezabýval teleologickým výkladem a úmyslem zákonodárce při této novelizaci (nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů).

K přednostnímu posouzení napadeného rozsudku z pohledu ustanovení § 103 odst. 1 písm.d) s. ř. s. pak přistoupil Nejvyšší správní soud proto, že by bylo přinejmenším předčasné, posuzovat věc po právní stránce (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.) za situace, kdy by byl rozsudek správního soudu nepřezkoumatelný.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz“, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“.

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje žalobní body za nedůvodné, popřípadě z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci žalobce za lichou mylnou nebo vyvrácenou. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak jej uvážil. Ponechat stranou nelze ani zásadní okolnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku (zde kasační stížnosti) proti rozhodnutí správního soudu ze strany účastníků řízení.

V daném případě z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu vyplývá, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování podstatných skutečností a jak uvážil o těchto skutečnostech, resp. proč považuje těžko uchopitelné žalobní body za nedůvodné, popřípadě z jakých důvodů považuje argumentaci stěžovatelky za nesprávnou, popř. i rozpornou, a z jakých důvodů pak její žalobu zamítl. Z odůvodnění je také patrna formulace právního názoru správního soudu k otázce výkladu ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném a účinném po 1. 4. 2006, tedy po novelizaci provedené zákonem č. 109/2006 Sb. Na uvedeném závěru nic nemění ani ryze formální pochybení městského soudu, pokud v jednom případě v odůvodnění svého rozsudku - při poukazu na § 113 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty - na str. 9 rozsudku, nepoužil zcela přiléhavé terminologické označení tohoto ustanovení, jako „technická ustanovení, popřípadě je označoval jako „přechodné ustanovení“, i když se ve skutečnosti jedná o ustanovení upravující účinnost zákona.

Tato naprosto marginální formulační nepřesnost však nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Pokud stěžovatelka 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. Stěžovatelka tedy vytýkala městskému soudu chybné označení uvedených ustanovení sice oprávněně, ale toto formální pochybení nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Neobstojí proto argumenty stěžovatelky, že výklad městského soudu je nekonformní, a že je proto, byť nepřímo vyjádřeno, nepřezkoumatelný.

Stěžovatelka nepřímo dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu i z toho, že se správní soud při výkladu rozhodné sporné otázky nezabýval teleologickým výkladem a úmyslem zákonodárce při této novelizaci.

Vznesené výtce nelze přisvědčit jak po formální stránce, tak i materiální stránce. Je tomu tak proto, že nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí je dána v případě, nezabývá-li se správní soud některým žalobním bodem (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, který je dostupný na

www.nssoud.cz) nebo zásadní argumentací k němu. O tento případ ovšem nešlo. Výklad teleologický (výklad účelu a smyslu právní normy), popřípadě výklad historický (úmysl zákonodárce) jsou doplňkovými metodami při výkladu právních norem a jejich význam nelze v žádném případě přeceňovat (jak to evidentně, s poukazem na obsah své žaloby, činí stěžovatelka). Při výkladu sporného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty je naopak třeba vyjít apriori z výkladu gramatického, systematického a logického (ratio legis právní normy nelze totiž zjišťovat mimo její vyjádření). Městský soud právě takto postupoval. Nadto nelze ponechat stranou, že městský soud ve svém rozhodnutí přihlédl i k účelu a smyslu provedené novelizace zákonem č. 109/2006 Sb. (teleologický pohled), a to na straně 8 odst. 5 a násl., zejm. str. 10 odst. 4, kde se vyslovil jak k účelu a smyslu provedené novelizace, tak i ke stěžovatelkou dovozovanému úmyslu zákonodárce, který však nebyl vyjádřen slovy.

Nedůvodné jsou pak výtky stěžovatelky o neopodstatněnosti úvah městského soudu ohledně srovnání důsledků při zrušení právního předpisu Ústavním soudem a při „novelizaci předpisu“ provedené zákonodárcem, ve vztahu k stěžovatelkou uváděným pochybením při „zkoumání následků činnosti zákonodárce v rámci přijetí zákona č. 109/2006 Sb.“. Je tomu tak proto, že to byla především stěžovatelka, která jak v podané žalobě (str. 10 - 17, zejm. pak bod IX.), tak i v replice (str. 2 - 7) argumentovala k výkladu § 113 písm. a) právě za použití výkladu podaného Ústavním soudem, resp. právními důsledky jeho nálezů, jimiž byly zrušeny některá ustanovení právních předpisů, a to včetně přechodných ustanovení. Mimo své pozornosti však stěžovatelka ponechala skutečnost, že jí prezentované závěry se výlučně vztahovaly na případy zrušení části právního předpisu (i derogační klauzule) nálezem Ústavního soudu, a nikoliv v důsledku novelizace na základě zákonodárného procesu. Pokud proto městský soud ve svém rozhodnutí vymezil odlišnosti zrušení přechodného ustanovení Ústavním soudem od zrušení (pozbytí platnosti) přechodného ustanovení na základě zákonodárného procesu, je toto odůvodnění zcela přiléhavé, a nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Rozsudek městského soudu je v souladu se zákonem.

Podle ustanovení § 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) ustanovení § 23 odst. 3, ustanovení § 73 odst. 3 věty poslední a ustanovení § 51 odst. 1 písm. j), která nabyla účinnosti dnem 1. 1. 2005, b) ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a ustanovení § 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 ustanovení § 113 byla na konci písmene a) čárka nahrazena tečkou, písmeno b) bylo zrušeno a zároveň bylo zrušeno označení písmene a).

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

Skutečnost, že ustanovení § 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 odlišnost významovou. K ukončení platnosti citovaných ustanovení, a nikoliv k jejich výslovnému 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 ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty dovozuje stěžovatelka (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. Ustanovení § 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 derogační ustanovení.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty pozbyla platnosti dnem 31. 12. 2004, přičemž novelizací ustanovení § 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 ustanovení § 60 zákona o dani z přidané hodnoty tedy bylo v předmětných zdaňovacích obdobích v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Stěžovatelka proto neměla podle ustanovení § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném zdaňovacím období - měsíci červnu roku 2007 - nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použila k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v ustanovení § 51 zákona o dani z přidané

hodnoty. Závěr městského soudu vyslovený v napadeném rozsudku je proto souladný se zákonem.

K obdobnému závěru došel ostatně Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 58/2008 - 65, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž vyslovil závěr, že: „*Ustanovení § 68 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2004, pozbylo platnosti v souladu s § 113 písm. b) citovaného zákona, ve znění účinném do 31. 3. 2006. Došlo-li zákonem č. 109/2006 Sb. ke zrušení § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, nevedlo to k resuscitaci § 68 odst. 10 uvedeného zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2004*“. Na tento právní názor navázal kasační soud ve svém rozsudku ze dne 17. 4. 2009, č. j. 2 Afs 131/2008 - 137, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1874/2009, a v němž tento soud mimo jiné judikoval, že: „*Pouhým zrušením derogačního ustanovení nedochází k opětovnému nabytí platnosti a účinnosti dříve derogovaných zákonných ustanovení. Přímou derogací je totiž původní předpis zrušen, přestal být součástí právního řádu a k „obnovení“ formálně zrušeného pravidla může dojít pouze jeho výslovným opětovným přijetím v zákonodárném procesu*“. Toutéž materií se posléze zabýval i nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu, a to v rozsudku ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 61/2009 - 139. V neposlední řadě obdobně rozhodl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 27. 5. 2010, č. j. 5 Afs 60/2009 - 176, kterým zrušil stěžovatelkou poukazovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 2. 2009, č. j. 30 Ca 3/2008 - 111, který je dostupný na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci pak neshledal jediného důvodu k tomu, aby se odchýlil od svého dřívějšího názoru.

Argumentovala-li pak stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné i podobností důsledků zrušení derogačního ustanovení Ústavním soudem a zákonodárcem (ztotožňovala je), 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 stěžovatelka namítala, že z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že v případě zrušení derogačního ustanovení nastává rehabilitace ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které bylo derogačním ustanovením dotčeno, není tato stížní námitka opodstatněná.

Nesprávná je rovněž úvaha stěžovatelky, že rozsudek městského soudu je nezákonný pro porušení zásady „in dubio mitius“. Tato zásada vyjadřuje kompetenci rozhodujícího orgánu, aby v případě možného dvojího výkladu právní normy (z důvodu nejasnosti, nepřesnosti nebo „mezery“ v zákoně) použil výklad, který je mírnější vůči jednotlivci.

Je tomu tak proto, že Nejvyšší správní soud (obdobně jako městský soud) dospěl k závěru, že tu proti sobě nestojí dva rovnocenné výklady příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, ale toliko jediný, v jehož intencích věc stěžovatelky posoudil jak městský soud, tak i dříve žalovaný správní orgán. Není zde proto ani z podstaty věci možné volit takový výklad, který by byl pro stěžovatelku příznivější. Lichý je i argument stěžovatelky rozsudkem Krajského soudu v Plzni č. j. 30 Ca 3/2008 – 111. Tento rozsudek správního soudu totiž byl, jak už je shora uvedeno, zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 5 Afs 60/2009 - 176.

Ze všech uvedených důvodů není napadený rozsudek městského soudu nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

Ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ve věci úspěch sice mělo, nevznikly mu však náklady řízení převyšující jeho běžnou činnost. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal, a rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 9. prosince 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu