

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 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2010, č. j. 11 Af 19/2010 – 149,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, č. j. 11 Af 19/2010 – 149, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 2. 2008, č. j. 2826/08-1300-105163, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 24. 5. 2007, č. j. 182080/07/009511/4420, o vyměření vlastní daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2007 ve výši 13 347 246 Kč. O nákladech řízení bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že rozhodujícím pro závěr o důvodnosti podané žaloby bylo, zda se ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) stala po 1. 4. 2006 znovu platnými a účinnými, a to v důsledku změny zákona o dani z přidané hodnoty provedené zákonem č. 109/2006 Sb., jímž bylo zrušeno ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, kterým byla platnost těchto ustanovení

omezena do 31. 12. 2004. Pro posouzení důvodnosti žaloby je tedy podstatné, zda zákonné ustanovení, o němž právní předpis stanovil, že ke konkrétnímu dni pozbývá platnosti, může znovu nabýt platnosti a účinnosti „jenom“ tím, že ustanovení, na jehož základě předtím platnosti pozbylo, bylo následně jiným právním předpisem zrušeno. 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 nepoužil pojem platnosti ustanovení, ale pojem účinnosti. Městský soud proto uzavřel, že od 1. 1. 2005 pozbyla předmětná ustanovení platnosti a přestala být součástí platného právního řádu České republiky. Na tom nic nemění ani to, že zákonodárce nevyjádřil tuto skutečnost slovy, že se uvedená ustanovení zrušují. Podle názoru městského soudu nemůže neplatné ustanovení 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. 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. 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. Moc zákonodárná však není nadána oprávněními příslušejícími Ústavnímu soudu. Pokud je Ústavním soudem shledáno zrušující ustanovení protiústavním, pak logickým důsledkem takového stavu musí být opětovná platnost „původního“ předtím zákonem zrušeného ustanovení. To je však rozdílná situace s tou, která nastala v dané věci. Finanční ředitelství proto nepochybilo, pokud neakceptovalo argumentaci stěžovatele.

Ze shora uvedených důvodů městský soud dospěl k závěru, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a ust. § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty se nestala platnou a účinnou součástí tohoto zákona v souvislosti s novelou provedenou zákonem č. 109/2006 Sb. Nebylo tedy nutné zabývat se tím, jaký byl případně důvod zákonodárce k postupu, který zvolil. Zjišťování tohoto důsledku totiž nic nemění na závěru o nedůvodnosti podané žaloby.

Pokud jde o námitku vztahující se k obsahu a povaze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, městský soud konstatoval, že byť je na str. 6 napadeného rozhodnutí zmiňována, závěr, který finanční orgány učinily, byl založen na interpretaci vnitrostátní práva, se kterou obsah zmíněné směrnice není v rozporu. S ohledem na závěr, že ust. § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty „neobživlo" v důsledku přijetí zákona č. 109/2006 Sb., dospěl městský soud k závěru o nedůvodnosti námitek, že při souběžné platnosti dvou různých úprav je nutno vycházet z právní úpravy pro stěžovatele výhodnější. Souběžná platnost různé právní úpravy totiž nenastala. Městský soud rovněž poukázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 5. 2010, č. j. 2 Afs 14/2010 – 122, a uvedl, že není dán důvod, aby znovu hodnotil ústavnost přijímání předmětné novely zákona o dani z přidané hodnoty a případně se obracel na Ústavní soud s návrhem na zrušení zákona v rámci tzv. konkrétní kontroly norem.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal rozpor napadeného rozsudku s ust. § 110 odst. 2 s. ř. s. spočívající v pochybení městského soudu při stanovení náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti, které je způsobilé mít za následek nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu nesrozumitelnosti. V napadeném rozsudku se totiž náhradou nákladů předchozího řízení o kasační stížnosti vůbec nezabýval. Výrok o náhradě nákladů řízení se v napadeném rozsudku týká pouze řízení, které bylo vedeno před městským soudem. Je otázkou, zda by tento postup bylo možné považovat i za nerespektování rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti úspěch, má na základě ust. § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. O plném úspěchu stěžovatele před Nejvyšším správním soudem nelze mít jakýchkoli pochyb, neboť napadený rozsudek městského soudu byl Nejvyšším správním soudem zrušen. Stěžovatel v kasační stížnosti vyčíslil náklady řízení, jež mu v souvislosti s řízením o předchozí kasační stížnosti vznikly. Z výše uvedených důvodů se domáhal toho, aby bylo rozhodnuto o náhradě nákladů předchozího řízení o kasační stížnosti.

Stěžovatel dále 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. Citovaný zákon obsahuje přechodná ustanovení v § 111 a v § 113 je pak upravena odlišná účinnost některých ustanovení tohoto zákona. Pro posouzení dané věci 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 jeho úmysl, 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. 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. Stěžovatel připustil, že postup zvolený zákonodárcem při novelizaci ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty není zcela konformní, ale v daném případě, je nezbytné vycházet z právní argumentace za použití všech možných dostupných interpretačních pomůcek, jako je např. teleologický výklad, který městský soud zcela opomenul. Stěžovateli není zřejmé, proč městský soud používá argumentaci o pravomoci Ústavního soudu, když nikdy netvrdil, že v daném případě je ust. § 113 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty nezákonné, resp. v rozporu s ústavním pořádkem. Městský soud tak reagoval na zcela jiné skutečnosti, než které byly stěžovatelem vzneseny a zaobírá se skutečnostmi, které nejsou předmětem sporu, místo toho, aby 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 srovnání je 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. 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. Zákonodárce je však oprávněn zasahovat do obsahu platných právních norem, což se stalo i v daném případě. 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. S ohledem na shora uvedené 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. Ve stejných věcech stěžovatele, ale za jiná zdaňovací období, rozhodoval již i Nejvyšší správní soud, např. rozsudkem sp. zn. 7 Afs 61/2009, v němž shledal jako nesprávnou argumentaci stěžovatele, že bylo–li v důsledku zákona č. 109/2006 Sb. změněno ust. § 113 zákona o dani z přidané hodnoty tak, že bylo vypuštěno pozastavení účinnosti ust. § 68 odst. 10 téhož zákona, pak toto ustanovení nabylo zpět účinnosti. V dané věci se jedná striktně o posouzení právní otázky a napadáno je její nesprávné posouzení městským soudem. Proto finanční ředitelství 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.

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.

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).

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, nikoliv významovou. 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 za proces jakéhosi „zmrtvýchvstání“, který je v rámci normotvorby zcela nepřípustný. Podstata zákonodárné moci spočívá v přijímání nových pravidel, kterými mohou být i rušena, modifikována či zcela měněna pravidla dosavadní. Podle způsobu této změny či zrušení 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 nepozbývá platnosti), nýbrž pouze není aplikovatelný z důvodu existence jiného právního předpisu, 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 práv a povinností vyvolaný pouhým zrušením derogačního ustanovení), by byl myslitelný pouze v případě derogace nepřímé. 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. 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. Je–li výsledkem legislativního procesu stanovení určitého pravidla chování a zákonodárce toto pravidlo zrušil, nic mu nebrání, aby v budoucnu stejné či podobné pravidlo opětovně stanovil. Stejného výsledku však nemůže dosáhnout pouze zrušením původní derogace.

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 tak bylo v rozhodném zdaňovacím období (březen 2007) 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 stěžovatel v kasační stížnosti 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 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 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 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. Argumentace stěžovatele, že z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že v případě zrušení derogačního ustanovení nastává rehabilitace ustanovení, které bylo derogačním ustanovením dotčeno, je tedy 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., čímž napadenému rozsudku v podstatě vytýká 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.

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 pouze 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 formulaci městského soudu z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku, nelze takové argumentaci při posuzování důvodnosti kasační stížnosti přiznat jakoukoliv relevanci. Za technická ustanovení městský soud v obecné rovině označil takové právní normy, které „pouze“ zrušují jinou derogační právní normu. V souvislosti s právním názorem, který zaujal ve vztahu k podstatě sporu, se toto označení jeví jako zcela přiměřené a odpovídající, byť pojem technických ustanovení český právní řád nezná. Stěžovatel tedy vytýkal městskému soudu chybné označení uvedených ustanovení nedůvodně.

Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné odkázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 1696/09 a ze dne 21. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 1927/09 a sp. zn. I. ÚS 504/10 (všechny dostupné na http://nalus.usoud.cz), v nichž Ústavní soud v řízeních o ústavních stížnostech jiných loterijních společností dospěl ke shodnému závěru jako Nejvyšší správní soud v dané věci. Ústavní soud již ostatně ve skutkově i právně totožné věci jako zjevně neopodstatněnou odmítl ústavní stížnost stěžovatele proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Afs 61/2009 - 145 (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 1319/10).

Nejvyšší správní soud se rovněž zabýval vyslovenou pochybností stěžovatele o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost spočívající v tom, že městský soud nerozhodl o náhradě nákladů předchozího řízení o kasační stížnosti, jež bylo u zdejšího soudu vedeno pod sp. zn. 7 Afs 10/2010.

Městský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení a tento výrok o nákladech řízení opřel o § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž uvedl, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a finančnímu ředitelství žádné náklady nevznikly. Tomuto výroku ani jeho odůvodnění nelze i přes jeho stručnost nic vytknout. Podle § 110 odst. 2 věty prvé s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Z toho plyne, že v novém rozhodnutí, kterým se řízení končí (§ 61 odst. 1 s. ř. s.), tak krajský (městský) soud rozhoduje znovu o náhradě nákladů řízení, a to komplexně. Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a soud o jejich náhradě rozhodne jedním výrokem podle § 60 s. ř. s. Ze stejných principů ostatně vychází i úprava civilního soudního řízení (srov. např. § 224 odst. 3 či § 243d odst. 1 o. s. ř.). Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze

dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98 (dostupný na www.nssoud.cz). Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Ze všech výše uvedených důvodů 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 28. dubna 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu