

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **MERKUR CASINO a.s.,** se sídlem Milady Horákové 59/534, Praha 7, zastoupena JUDr. Milošem Kodešem, advokátem se sídlem Lucemburská 13, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28/619, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 4. 2010, č. j. 10 Ca 20/2009 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - MERKUR CASINO a.s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 4. 2010, č. j. 10 Ca 20/2009 – 39, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 13. 4. 2010, č. j. 10 Ca 20/2009 – 39, zamítl žalobu společnost MERKUR CASINO a.s., kterou se tato žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 24. 11. 2008, č.j. 17555/08-1300-105163, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2008, č.j. 65459/08/007914/3347, na daň

z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2006, kterým jí byla, namísto uplatňovaného nadměrného odpočtu ve výši 664 993 Kč, vyměřena daň z přidané hodnoty - vlastní daňová povinnost ve výši 443 571 Kč (dále též „daň“). Městský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že mezi účastníky je v zásadě spornou otázka 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., 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 tento předpis stanovil, že k určitému 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 je proto toho názoru, že nemohlo dojít k opětovnému nabytí platnosti zákonných ustanovení způsobem, jak dovozuje žalobkyně. Nepřisvědčil proto 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. Městský soud neshledal opodstatněnou ani výtku žalobkyně, že v její věci mělo být postupováno podle zásady in dubio mitius, neboť tato výtka na spornou věc nedopadá. 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. Městský soud nepřisvědčil ze shora uvedených důvodů ani argumentaci žalobkyně ohledně transpozice Směrnic EU. V tomto směru se také správní soud zcela ztotožňuje s důvody žalovaného. Hodnocení postupu zákonodárce žalobkyní, že vypuštěním ustanovení § 113 písm.b) z textu zákona došlo k porušení závazku harmonizovat právní řád České republiky s právním řádem EU, považuje správní soud za nesprávné. Nad rámec podané žaloby pak městský soud uvedl, že zde (v legislativním procesu) není dána ani podobnost s rozhodováním Ústavního soudu a že nejde o srovnatelnou situaci. Je tomu tak proto, že moc zákonodárná není nadána kompetencemi moci soudní reprezentované Ústavním

soudem a naopak. 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 uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem napadeného rozsudku městského soudu ohledně otázky 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 § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 téhož zákona pozbývají platnosti dnem 31. prosince 2004. Zde se městský soud pouze v obecné rovině zabýval situací, kdy platnost určitého ustanovení je omezena jiným zákonným ustanovením na určitou dobu, a posléze je toto časové omezení ze zákona vypuštěno. Pokud by však zákonodárce chtěl vypustit či odstranit z právního řádu určité ustanovení, měl správně v derogační klauzuli užít obratu, že se ustanovení zrušuje. Třeba si pak klást otázku, proč zákonodárce v zákoně č. 109/2006 Sb., vypustil ustanovení, které omezovalo platnost § 51 odst. 1 písm. i) a § 68 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty. Lze jen stěží připustit závěr, že zákonodárce žádný záměr neměl. Nemůže ani obstát argumentace městského soudu, že zákonodárce jen rušil nadbytečné ustanovení, které však nemělo žádné účinky. Záměr zákonodárce byl tedy jednoznačný; navrátit toto ustanovení „v život“, a to právě ustanovením, jenž omezovalo jeho platnost. V rozhodném období tak vedle sebe existovala dvě rovnocenná ustanovení, která vedla ke dvěma rozdílným právním závěrům. Postup zákonodárce, jenž vypustil ustanovení § 113 písm.b) zákona o dani z přidané hodnoty, nutno hodnotit jako porušení závazku harmonizovat právní řád České republiky s právním řádem EU. Právě tento postup zapříčinil dvojí možný výklad zákonných ustanovení. Městský soud a předtím i žalovaný proto měly reagovat tak, že použijí výhodnější ustanovení pro daňový subjekt. Tak ovšem správní orgány ani městský soud nepostupovaly. Správní soud tak vadně uvážil i otázku možného dvojího výkladu sporných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Nadto ani dostatečně neodůvodnil, proč nereflektoval na její argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70. Jinými slovy, městský soud sice vyloučil možnost obnovení platnosti již neplatného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, avšak tento svůj závěr dostatečně neodůvodnil. Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek městského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že námitky uvedené v tomto mimořádném opravném prostředku jsou obdobné s námitkami uvedenými v žalobě, s nimiž se městský soud správně a přezkoumatelným způsobem vypořádal. Argumentaci stěžovatelky pak považuje za nesprávnou, a to i s přihlédnutím k judikatuře Nejvyššího správního soudu - např. k rozsudku sp. zn. 5 Afs 56/2009, v němž vyslovil kasační soud závěr, že změnou ustanovení § 113 zákona o dani z přidané hodnoty nenabylo zpět účinnosti ustanovení § 68 odst. 10 téhož zákona. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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 uplatnila stěžovatelka 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 17. 5. 2008, č. j. 65459/08/007914/3347, byla stěžovatelce stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období - měsíc prosinec 2006 – vlastní daňová povinnost ve výši 443 571 Kč. Finanční ředitelství žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 24. 11 2008, č. j. 17555/08-1300-105163, 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 13. 4. 2010, č. j. 10 Ca 20/2009 – 39, proti kterému pak směřuje nyní projednávaná kasační stížnost.

Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti namítala jak nesprávné právní posouzení věci městským soudem (důvod dle § 103 odst. 1 písm.a/ s. ř. s.) v předchozím řízení, tak i že je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm.d/s. ř. s.), zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti kasační stížností napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by došel k závěru, že je rozsudek městského soudu skutečně nepřezkoumatelný, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval věcí samou.

Stěžovatelka namítla, že městský soud v napadeném rozsudku nepřezkoumatelně reagoval na její argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, když vyloučil možnost obnovení platnosti již neplatného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu 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 Ústavní 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 i 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*“

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*“. 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, čj. 2 Azs 391/2004-62, dostupný na www.nssoud.cz, 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.]*“. 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 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 soud za rozhodný, 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. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí.

V této věci z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu dostatečně vyplývá, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, když posuzoval možnost obnovení platnosti od 1. 1. 2005 neplatného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty (§ 51 odst. 1 písm.i/ a § 68 odst. 10). Z napadeného rozsudku rovněž vyplývá, jakým způsobem správní soud postupoval při posuzování podstatných skutečností a jak uvážil o těchto skutečnostech. Městský soud dostatečným způsobem rozvedl, z jakých důvodů pozbyla sporná ustanovení platnosti. Současně uvedl, z jakých důvodů má za to, že 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, se ustanovení § 51 odst. 1 písm. i) a § 60 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty nestaly znovu platnou a účinnou součástí tohoto zákona (str. 6-9 odůvodnění). Nad rámec podané žaloby pak poukázal i na rozdílné důsledky legislativního procesu ve vztahu k důsledkům činnosti Ústavního soudu při rušení právních předpisů. Z rozsudku městského soudu je tedy dostatečně zřejmé, na základě jakých úvah a za použití jakých metod došel k prezentovanému závěru, a proč má tento závěr za jediný správný. Okolnost, že nevěnoval některé metodě výkladu právních norem tak zásadní prostor jaký mu přikládá stěžovatelka a že ve věci došel k závěru, který není podle představ stěžovatelky ještě neznamená, že by rozsudek městského soudu byl zatížen vadou, spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Obdobně neobstojí tvrzení, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný, když nereflektoval na poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu. Je tomu tak proto, že judikatorní závěr instančně vyššího soudu v jiné věci není pro městský soud závazný, ale zejména proto, že se jednalo skutkově i právně o jinou věc. Pokud pak stěžovatelka dovozovala od tohoto judikátu povinnost postupovat v její věci na základě zásady in dubio mitius, pak k této otázce přijal městský soud jednoznačný a věcně správný závěr spočívající v tom, že pokud není dvojího výkladu, není ani důvodu k aplikaci této zásady. Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že vyslovený právní názor je přezkoumatelný, a je také věcně správný.

Rozsudek městského soudu je i 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 provedené 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 prosinci roku 2006 - 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 - 83. 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 proto neshledal jediného důvodu k tomu, aby se odchýlil od svého dřívějšího názoru.

Ponechat bez povšimnutí nelze ani nejnovější judikaturu Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 1696/09, jenž je dostupný na www.nalus.usoud.cz, deklaroval, že „*Přijetím zákona č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, jenž nabyl účinnosti dne 1. 4. 2006 (tj. čl. XVII bod 2 uvedeného zákona) a kterým byl zrušen § 113 písm. b) zákona o DPH, přestalo citované ustanovení zákona o DPH normativně existovat. Nicméně zákon o sociálních službách nijak normativně neupravil následek, ke kterému aplikací ustanovení § 113 písm. b) zákona o DPH již došlo; tento následek tak tedy zůstal zachován. Jinými slovy, chtěl-li by zákonodárce docílit stavu, aby existovala pravidla, jichž se stěžovatelka dovolává, musel by je ve formě zákona výslovně přijmout; tak se tomu ale nestalo*“. Vyslovený právní názor městského soudu tedy obstojí nejen na poli práva jednoduchého, ale i na poli práva ústavního.

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.

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.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. 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 10. února 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu