

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **P. K.,** zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem v Chrudimi, Havlíčkova 99, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2003, č. j. 65/130/2003-Bk, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2005, č. j. 31 Ca 49/2005-66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti citovanému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 12. 9. 1996, č. j. FÚ/911/96/DPH/MJ/PV-55, kterým žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1994 tak, že daňovou povinnost snížil z částky 14 986 320 Kč na částku 3 044 011 Kč.

Z odůvodnění rozsudku vyplynulo, že soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, který neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný žalobcem z šesti faktur, vystavených L. Ž. v období 12. 8. 1994 až 15. 9. 1994. Důvodem byla skutečnost,

že jmenovaná, která dodávala žalobci elektronické zboží, byla zahraniční osobou, která byla ve smyslu § 21 odst. 4 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění platném pro rozhodné období (dále jen „obchodní zákoník“), oprávněna podnikat na území České republiky až dnem zápisu do obchodního rejstříku. Tuto podmínku ale v době vystavení faktur nesplňovala. Žalovaný tak dle soudu správně dovodil, že zmíněné daňové doklady nevystavil v rozporu s § 12 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH“), plátce daně, ani osoba dani podléhající. Žalobce tak v uvedených případech nesplnil podmínky pro uplatnění nadměrného odpočtu stanovené v § 19 zákona o DPH, a proto soud jeho žalobu zamítl.

V úvodu kasační stížnosti žalobce odkázal na důvod jejího podání vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Uvedl, že v roce 1994 nakupoval od L. Ž. spotřební elektroniku v dobré víře, že získala podnikatelské oprávnění k obchodní činnosti na území České republiky a že je zde plátcem daně z přidané hodnoty. Teprve v průběhu daňové kontroly prováděné správcem daně zjistil, že jmenovaná byla zapsána do obchodního rejstříku až dnem 23. 9. 1994, tedy že před tímto datem podnikala v České republice neoprávněně. Podnikání však dle žalobce může být jak oprávněné, tak neoprávněné. Právní řád České republiky v roce 1994 neoprávněné podnikání předpokládal, například v ustanovení § 118 trestního zákona nebo § 24 odst. 1 zákona o přestupcích. Stejně tak zákon o DPH stanovil v § 12 odst. 6 povinnost povinnosti pro osobu podléhající dani z přidané hodnoty.

Podle § 2 odst. 1 zákona o DPH se zdanitelným plněním rozumělo dodání zboží uskutečněné v rámci podnikání, přičemž toto ustanovení obsahovalo odkaz na poznámku pod čarou, ve které byl uveden § 2 obchodního zákoníku. Poznámka pod čarou však nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených v textu právního předpisu. Znění poznámky pod čarou tak nemůže odůvodnit rozšiřující výklad § 2 odst. 1 zákona o DPH v neprospěch žalobce v tom, že zdanitelným plněním může být pouze dodání zboží uskutečněné v rámci oprávněného podnikání. Podle stěžovatele tak mohla v roce 1994 uskutečnit zdanitelné plnění také osoba v rámci neoprávněného podnikání. V opačném případě by se povinnosti uvedené v § 12 odst. 6 téhož zákona týkaly pouze osob podnikajících oprávněně. Tím by ale byly neoprávněně zvýhodněny proti osobám provozujícím podnikatelskou činnost bez oprávnění.

Žalobce dále zdůraznil, že s účinností od 1. 1. 1995 došlo k novelizaci § 2 zákona o DPH, dle které se o zdanitelné plnění jedná také v případě dodání zboží v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Současně bylo změněno i ustanovení § 12 odst. 6 zákona o DPH, kterým bylo zakázáno osobě podléhající dani z přidané hodnoty, která není plátcem, vystavit doklad, který má náležitosti daňového dokladu. Dle stěžovatele si v roce 1994 nemohl u správce daně ověřit, zda L. Ž. je plátcem daně z přidané hodnoty, tato možnost existovala až od 1. 1. 1995. Proto si v roce 1994 uplatnil odpočet daně v celkové výši 2 578 187,70 Kč v souvislosti s nabytím zboží od uvedené osoby oprávněně. Žalovaný mu tedy uložil napadeným rozhodnutím daňovou povinnost nad rámec zákona, což je v rozporu s čl. II. odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud ve výkladu shora uvedené právní otázky dle stěžovatele pochybil, a proto navrhl jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl toliko, že neobsahuje žádná nová tvrzení či skutečnosti a navrhl, aby jako nedůvodná byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Žalobce vytýká soudu nesprávné posouzení právní otázky, zda podnikáním ve smyslu ustanovení § 2 zákona o DPH je možno rozumět také podnikání neoprávněné a zda se v důsledku toho osobou podléhající dani z přidané hodnoty dle § 4 zákona o DPH může stát i osoba podnikající neoprávněně.

Při posouzení této právní otázky se nelze vyhnout definici právního institutu podnikání. Ta je upravena výlučně v ustanovení § 2 obchodního zákoníku, není tedy rozhodné, zda § 2 zákona o DPH obsahuje poznámku pod čarou na toto ustanovení odkazující, či nikoliv. Dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku se podnikáním rozumí soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Koho lze považovat za podnikatele dle tohoto zákona pak stanoví odst. 2. Je jím a) osoba zapsaná v obchodním rejstříku, b) osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění, c) osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů a d) fyzická osoba, která provozuje zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu.

V přezkoumávané věci je mezi účastníky řízení nesporné, že dodavatelka zboží žalobci byla nesporně zahraniční osobou podnikající na území České republiky dle § 21 odst. 2 a 3 obchodního zákoníku. Stejně tak není sporu o tom, že tato osoba nebyla ke dni vystavení dotčených faktur zapsána do obchodního rejstříku, přestože odst. 4 tohoto ustanovení s tímto okamžikem spojuje vznik oprávnění zahraniční osoby podnikat na území České republiky. S obchodním zákoníkem je sladěn rovněž zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), jehož § 10 odst. 7 sice umožňuje vydání koncese nebo živnostenského listu před zápisem zahraniční osoby do obchodního rejstříku, ale odst. 8 téže normy stanoví, těmto osobám vzniká živnostenské oprávnění až zápisem do obchodního rejstříku.

Institut neoprávněného podnikání je pak upraven v řadě právních předpisů (srovnej platná znění § 3a obchodního zákoníku v platném znění, § 118 trestního zákona nebo § 61 živnostenského zákona). Obecně lze říci, že neoprávněným podnikáním lze rozumět situaci, pokud osoba uskutečňuje činnost, k níž se podle zvláštních právních předpisů vyžaduje ohlášení nebo povolení, bez takového ohlášení nebo povolení, což byl nepochybně i případ zmíněné L. Ž. Stěžovatel dovozuje, že pokud právní řád předpokládá neoprávněné podnikání, je nutno takové jednání zahrnout pod institut podnikání, alespoň to tvrdí ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH. S takovým právním názorem se ovšem Nejvyšší správní soud ztotožnit nemůže. Fakt, že právní řád zakotvuje oba instituty zcela samostatně nelze naopak vnímat jinak, než tak, že mezi nimi rozhodně nelze udělat rovnítko. Účelem a smyslem této úpravy je mimo jiné odlišit případy osob podnikajících v souladu s právními předpisy upravujícími podnikání, od osob tyto právní předpisy ignorující, a takové osoby v závislosti na stupni společenské nebezpečnosti jejich chování sankcionovat. Jinými slovy. Pokud ustanovení § 2 odst. 1 hovoří o podnikání, nelze pod tento pojem zahrnout i podnikání neoprávněné. Neobstojí ani žalobcova argumentace zněním § 12 odst. 6 zákona o DPH. Toto ustanovení pouze umožňovalo za určitých podmínek vystavení daňového dokladu osobou podléhající dani, ale neplátcem. Takovou osobou však s ohledem na shora uvedené nemůže být neoprávněný podnikatel. Nelze rovněž přihlédnout k právní úpravě neúčinné v době

rozhodné pro posouzení věci, jakkoliv by byla pro žalobce příznivější. Při posouzení této právní otázky tedy krajský soud nepochybil.

Ani proti právní konstrukci posouzení přezkoumávané věci, navazující na shora učiněný právní závěr, nemá Nejvyšší správní soud připomínky. Pokud L. Ž. nesplňovala v době vystavení předmětných dokladů podmínky pro legální podnikání, nebyla osobou provádějící zdanitelné plnění dle § 4 zákona o DPH, natož plátcem daně dle § 5 téhož právního předpisu. Jí vystavené faktury tedy nepředstavovaly řádné daňové doklady ve smyslu § 12 odst. 1 a 6 zákona o DPH a žalobce jimi nemohl s úspěchem doložit oprávněnost nároku na odpočet daně. K jeho tvrzení, že v inkriminované době nemohl zjistit neoprávněnost podnikání jmenované osoby nutno uvést, že s ohledem na shora uvedené mu nic nebránilo prostým nahlédnutím do obchodního rejstříku tuto skutečnost prověřit.

Z výše uvedených důvodů proto nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitkám žalobce v důvodech jím podřazených pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu