

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce: **Ing. B. B.,** zastoupený Mgr. Kamilem Štěpánkem, advokátem se sídlem Na Nivách 907, Česká Lípa, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce a I. B., zastoupené Mgr. Kamilem Štěpánkem, advokátem se sídlem Na Nivách 907, Česká Lípa, proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 12. 11. 2009, č. j. 59 Ca 9/2009 – 69,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 12. 11. 2009, č. j. 59 Ca 9/2009 – 69, **se** ve výroku I. a II. **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 12. 11. 2009, č. j. 59 Ca 9/2009 – 69 byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 24. 11. 2008, č. j. 12902/08-1500-505267, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Boru ze dne 28. 4. 2008, č. j. 21194/08/175970/5398, jímž bylo vydáno osvědčení o registraci stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že nemohl akceptovat stěžovatelovu právní úvahu opírající se o nezbytnost aplikace ust. § 13 zák.č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů) na § 6 a 94 zák.č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) ohledně podílu spolupracujících osob na obratu. Poukázal na to, že předmět zákonné úpravy se zásadně liší. Zatímco předmětem daně podle zákona o daních z příjmů jsou příjmy osob zde

vyjmenovaných (§ 3 citovaného zákona s přihlédnutím k § 7), předmětem daně podle zákona o DPH je dodání zboží či poskytnutí služby (obrat) ve smyslu § 2 tohoto zákona. Již tato skutečnost brání tomu, aby bylo možno libovolně užívat instituty jednoho z daňových zákonů jako podpůrné pro zákonnou úpravu jiné daně. Stěžejním pro posouzení věci podle krajského soudu je, že daňové zákony jako normy finančního práva nelze vykládat extenzivně, ale že nelze užít ani výkladu zužujícího. V dané věci to znamená, že pokud by pro registraci osoby povinné k dani z přidané hodnoty byl významný přínos další osoby, kterou zná zákon o daních z příjmů jako „spolupracující osobu" (§ 13), pak by to musel zákon o DPH výslovně uvádět jako jednu ze zákonných podmínek v ust. § 6, § 94, ale i § 95. Tato ustanovení ale hovoří výslovně jen o osobě povinné k dani (a dále ji specifikují sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku), jejíž obrat přesáhne 1 000 000 Kč za dané období. Výčet podmínek je tedy taxativní, nikoli demonstrativní. Vzhledem k tomu, že výčet zákonných podmínek je jasný a přehledný, nelze v této souvislosti hovořit o nejasné konstrukci podmínek, která by navozovala možnost více výkladů. Patří-li k zákonným podmínkám uplatňování daně z přidané hodnoty skutečnost, že je osoba plátcem jiné daně, pak to zákon o DPH výslovně uvádí, např. v § 2 odst. 2. Takovou možnost vylučují dále, a to jen pro úplnost, jak úvodní, tak i závěrečná ustanovení zákona o DPH, ale i ostatních daňových zákonů. Každý z daňových zákonů upravující jednotlivou daň tvoří samostatný celek, legislativně i věcně nezávislý na jiném daňovém zákoně, v to počítaje např. podmínky osvobození od daně apod. Pokud tedy zákon o daních z příjmů v ust. § 13 výslovně připouští při výpočtu příjmů podíl spolupracující osoby, pak se to týká výhradně této daně a žádné jiné. Krajský soud se proto nemohl ztotožnit se žalobní námitkou, neboť zcela zjevně odporuje zákonu o DPH. V souvislosti s vytýkaným rozporem zákona o DPH či některých jeho ustanovení s ústavním pořádkem krajský soud uvedl, že shledal výše zmíněná zákonná ustanovení souladná s Ústavou, a proto musel plně respektovat zákona o DPH, neboť je oprávněn aplikovat zákon, ale není nadán zákonodárnou pravomocí.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel a jeho manželka (dále jen „stěžovatelka") v zákonné lhůtě kasační stížnost. V kasační stížnosti uplatnili stěžovatelé důvod uvedený v ust.§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. s tím, že jak rozhodnutí finančního úřadu, tak i všechna na ně navazující rozhodnutí jsou nezákonná a diskriminační ve vztahu k oběma stěžovatelům. Stěžovatelé vyjádřili nesouhlas s právními závěry krajského soudu, že by zákon o DPH musel jako jednu ze zákonných podmínek v ust. § 6 a § 94 výslovně uvádět významný přínos „spolupracující osoby" jako činitele umožňujícího rozpočet obratu za dané období. Pokud zákon o dani z příjmů v ust. § 13 připouští podíl spolupracující osoby, pak tento institut nepochybně má svůj význam také při správě daně z přidané hodnoty. Byť tato úvaha není přímo podporována jednotlivými ustanoveními daňových zákonů, je ústavně konformní s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva svobod (dále jen „Listina"). Povinností orgánů veřejné moci je šetřit podstatu a smysl základních práva svobod ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny a v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius). Podstatou ochrany vlastnického práva v oblasti stanovení a vybírání daní a poplatků není pouze formální podřazení určité daně konkrétnímu ustanovení zákona, ale tato ochrana se v materiálním právním státě, kterým je Česká republika, musí vztahovat také na případy aplikace a interpretace určitého zákonného ustanovení, jež stanoví daňovou povinnost. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Ústavní soud

již mnohokrát judikoval, že jazykový výklad není jediným nástrojem k výkladu právní normy, z čehož plyne, že obecný soud není absolutně vázán doslovným zněním zákona, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Snaha státu maximalizovat fiskální výnosy je legitimní a ústavním pořádkem aprobovaná, avšak musí respektovat předem jasně daný zákonný rámec. Jinak dochází k ústavně neaprobovatelnému zásahu do vlastnického práva v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala. Nezákonným zaregistrováním stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty, a tedy povinnosti odvádět správci daně ze svého hrubého obratu 19 %, dochází k zásahu do jeho práva chráněného čl. 26 odst. 1 Listiny. Stěžovatel jako osoba samostatně výdělečně činná nevytvořil hrubý obrat nad jeden milión korun českých svou podnikatelskou činností sám, ale za významné pomoci jiné osoby samostatně výdělečně činné – stěžovatelky. Ze zisku, který svojí podnikatelskou činností získala, odvádí řádně daň z příjmu, ačkoli ji zákon o DPH nepřiznává podíl na hrubém obratu. Stěžovatel tuto ekonomickou úvahu vyjádřil stručně tak, že je v rozporu s logikou, a to i daňových zákonů, aby v tomto konkrétním případě vznikl zisk, který podléhá dani z příjmů bez hrubého obratu. Tato aplikace daňových zákonů není na jeho případ zcela v souladu s jejich doslovným výkladem, avšak také nevybočuje z jejich ústavně konformního výkladu vzhledem k ustálené judikatuře Ústavního soudu. Tento výklad má své opodstatnění také vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemůže být se stěžovatelem v pracovně právním vztahu. Pokud by to bylo možné a jednalo by se o obrat vytvořený jím a jeho zaměstnancem, stali by se plátci daně z přidané hodnoty podle ust. § 94 odst. 1 v návaznosti na § 6 zákona o DPH. Osvědčením o registraci stěžovatele plátcem daně z přidané hodnoty došlo také k zásahu do majetkových práv stěžovatelky definovaných v čl. 11 odst. 1 Listiny, protože tento úkon finančního úřadu nepochybně ovlivní výši společného jmění manželů a i jejich společné podnikání. Výrobky stěžovatele patří do společného jmění manželů a jejich zhotovení by nemohlo být uskutečněno bez zajištění stěžovatelčiny administrativní a logistické podpory (hrubý obrat by nemohl být bez jejich prodeje dosažen). S ohledem na tuto skutečnost měl krajský soud připustit účast stěžovatelky manželky při jednání, kterou stěžovatel zastupoval na základě plné moci. Stěžovatel byl připraven tvrdit při soudním jednání porušení jejích subjektivních práv, ale toto mu bylo odepřeno s tím, že není účastnicí řízení a že jeho předmětem jsou pouze práva stěžovatele. Vzhledem ke shora uvedenému stěžovatelé navrhli, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Se zřetelem na obsah kasační stížnosti, ve které namítali stěžovatelé nesprávný postup krajského soudu i ve vztahu ke stěžovatelce, která nebyla žalobkyní, resp. s ní krajský soud jako s účastnicí řízení nejednal, vyzval Nejvyšší správní soud zástupce stěžovatele, aby se vyjádřil, zda ji podal pouze v zastoupení stěžovatele nebo i jeho manželky. Na tuto výzvu zástupce stěžovatele reagoval sdělením, že i ji podal i v zastoupení stěžovatelky a k tomuto sdělení připojil i plnou moc, kterou mu udělila k zastupování v řízení o kasační stížnosti.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo se závěry krajského soudu. Podle jeho názoru se nedopustil nesprávného výkladu zákona o DPH a

argumentace uvedená v kasační stížnosti nemá oporu v zákonné úpravě, spisové dokumentaci ani judikatuře. Proto 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 uplatnili stěžovatelé v podané kasační stížnosti, a přitom shledal také vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Jak vyplývá obsahu soudního spisu, stěžovatel v průběhu řízení před krajským soudem v podání označeném „Rozšíření žaloby podané žalobcem 21. 1. 2009 o náhradu za psychickou újmu v souvislosti s recidivním trváním žalovaného na absurdní registraci žalobce k platbě DPH“ mimo jiné uvedl, že za psychickou újmu požaduje částku ve výši 500 000 Kč pro stěžovatele a částku ve stejné výši pro stěžovatelku. Toto podání podepsal „za sebe a za diskriminovanou manželku“. U jednání předložil krajskému soudu plnou moc ze dne 11. 11. 2009, kterou ho stěžovatelka zmocnila „k zastupování ve správní žalobě“. Krajský soud konstatoval, že z dikce plné moci je zjištěno, že stěžovatelka napadá totéž rozhodnutí jako stěžovatel a po poradě senátu bylo stěžovateli sděleno, že „jeho manželka I. B. není účastníkem řízení, neboť napadené rozhodnutí rozhodovalo toliko o právech Ing. B. B.“ Nato stěžovatel požádal, aby bylo zaprotokolováno, že s tím, že manželka není účastníkem řízení zásadně nesouhlasí. Následně krajský soud vyhlásil rozsudek, v němž jako žalobce označil pouze stěžovatele a také pouze ve vztahu k němu formuloval jeho výroky.

V této souvislosti je především třeba poukázal na judikaturu Ústavního soudu, který např. v nálezu ze dne 25. 9. 1997, sp. zn. IV.ÚS 114/96 (dostupný na http://nalus.usoud.cz), deklaroval, že právo na řádný a spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny v sobě zahrnuje nejen právo na spravedlivý způsob vedení procesu, ale také právo na trvání procesu až do jeho ukončení zákonem předepsaným způsobem. V soudním řízení správním to konkrétně znamená, že pokud někdo uplatňuje právo účastníka řízení nebo osoby zúčastněné na řízení, je povinností soudu s takovou osobou jednat až do okamžiku, kdy účast takové osoby na řízení nebude zákonem stanoveným způsobem ukončena. Jedná-li se o osobu zjevně neoprávněnou k podání žaloby, je nutné ukončit účast této osoby na řízení vydáním usnesení o odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Jedná-li se o osobu, která se domáhá postavení osoby zúčastněné na řízení, ačkoli podmínky pro to nesplňuje, je nutné ukončit účast této osoby na řízení vydáním usnesení podle § 34 odst. 4 s.ř.s. Pokud tak soud nepostupuje, je jeho povinností s takovou osobou jednat jako s účastníkem řízení či osobou zúčastněnou na řízení až do skončení řízení, respektovat při tom veškerá její procesní práva a doručit jí rozhodnutí, kterým se řízení před soudem končí.

V dané věci krajský soud nastíněným způsobem nepostupoval. Tím zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

Krajský soud se v podstatě vůbec řádně nezabýval otázkou procesního postavení stěžovatelky. Zůstalo neobjasněno, s ohledem na obsah stěžovatelova podání označeného „Rozšíření správní žaloby ...“, v němž uplatnil nárok na náhradu za psychickou újmu i pro svou manželku, a jeho vyjádření u jednání a současně předložní plné moci, která ho opravňovala k zastupování manželky ve „správní žalobě“, zda se stěžovatelka domáhala

postavení účastnice řízení nebo osoby zúčastněné na řízení. Po tomto ujasnění byl krajský soud povinen posoudit její legitimace být účastnicí řízení nebo zúčastněnou osobou a následně s ní v této procesní pozici jednat nebo o nemožnosti vystupovat v těchto procesních pozicích řádným procesním způsobem rozhodnout, a to jak pokud jde o nárok na náhradu škody, tak i o přezkum napadeného správního rozhodnutí.

Věcně stěžovatelé namítali nezákonnost aplikace ust. § 13 zákona o daních z příjmů při posuzování výše obratu podle ust. § 6 ve spojení s § 94 odst. 1 zákona o DPH.

Podle ust. § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně z příjmů fyzických osob částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.

Podle ust. § 13 věta prvá zákona o daních z příjmů se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce.

Základem daně z přidané hodnoty je podle § 36 odst. 1 zákona o DPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. Citovaný zákon neobsahuje žádné ustanovení, které by daňovému subjektu umožňovalo takto stanovený základ daně snížit způsobem obdobným jak stanoví ust. § 13 zákona o daních z příjmů. Pro stanovení základu daně z přidané hodnoty není rozhodné, v jaké výši daňový subjekt vykázal základ daně z příjmů fyzických osob, neboť zákon o DPH konstruuje základ daně zcela samostatně a nezávisle na zákonu o daních z příjmů. Při stanovení základu daně z přidané hodnoty se vychází z objemu úplat, které v předmětném zdaňovacím období plátce obdržel nebo má obdržet, a nikoli z částky, kterou jako základ daně vykázal pro účely daně z příjmů fyzických osob.

Podle ust. § 94 odst. 1 zákona o DPH se osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v ust. § 6, stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci. Fyzická osoba je osobou povinnou k dani pokud samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti (§ 5 odst. 1 zákona o DPH). Podle ust. § 6 odst. 2 zákona o DPH se obratem rozumí výnosy za uskutečněná plnění. Pro stanovení výše obratu není rozhodné, zda zdanitelná plnění, ze kterých osoba povinná k dani inkasovala výnosy, byla realizována za pomoci zaměstnanců, manžela či jiné osoby. Rozhodnou skutečností je pouze to, kdo zdanitelná plnění poskytl a kdo z těchto plnění získal výnos. Pouze této osobě je výše jednotlivých výnosů započítávána do výše obratu.

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou plnění uvedená v § 2 odst. 1 zákona o DPH. Jsou jimi dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku (písm. a), poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku (písm. b), za stanovených podmínek pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu (písm. c) a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (písm. d). Stěžovatel nerozporoval, že vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a v rámci své podnikatelské činnosti uskutečnil zdanitelná plnění a inkasoval za ně výnosy. Rovněž netvrdil, že by některá z konkrétních plnění uvedených v ust. § 2 odst. 1 zákona o DPH poskytla v rámci své podnikatelské činnosti, tj. vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, stěžovatelka a že by z těchto uskutečněných zdanitelných plnění získala výnosy. Ust. § 13 zákona o daních z příjmů upravuje výši daňového základu daně z příjmů fyzických osob, avšak nemá žádný dopad do soukromoprávních vztahů poplatníka. Manžel poplatníka se v rozsahu zvýšení svého daňového základu nestává místo poplatníka účastníkem soukromoprávních vztahů. Tím, kdo uskutečnil zdanitelná plnění a kdo za ně inkasoval výnosy, zůstává nadále poplatník. Stěžovatel v roce 2007 realizoval výnosy za uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 1 258 419 Kč, tudíž za tento rok přesáhl částku 1 000 000 Kč stanovenou v ust. § 6 odst. 1 zákona o DPH, a proto správní orgány postupovaly v souladu s ust. § 94 odst. 1 citovaného zákona, když vydaly osvědčení o registraci stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu nemohlo dojít k porušení čl. 4 odst. 4, čl. 11 odst. 5 či čl. 26 odst. 1 Listiny. Předmětná ustanovení daňových zákonů jsou zcela jednoznačná a nepřipouštějí dvojí výklad.

Ač se Nejvyšší správní soud ztotožnil s právním hodnocením krajského soudu, shledal vadným procesní postup, který vydání rozsudku předcházel, a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1věta první před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Stěžovatel spolu s kasační stížností podal návrh, aby byl kasačním stížnostem přiznán odkladný účinek podle ust. § 107 s. ř. s. Nejvyšší správní soud o návrhu nerozhodl, neboť má zato, že rozhodl-li o věci bez zbytečného odkladu, odpadl důvod pro rozhodování o odkladném účinku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. května 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu