



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **IBS-INSURANCE BROKER SERVICE s. r. o.**, se sídlem Kroměříž, Tř. 1. máje 575/11, zastoupeného Mgr. Radkem Vondráčkem, advokátem se sídlem Kroměříž, Jánská 25, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 2. 2012, č. j. 1693/12-1101-701962, č. j. 1694/12-1101-701962 a č. j. 1695/12-1101-701962,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal ke Krajskému soudu v Brně žalobu proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 2. 2012, č. j. 1693/12-1101-701962, č. j. 1694/12-1101-701962 a č. j. 1695/12-1101-701962, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků na roky 2007, 2008 a 2009 vydaným Finančním úřadem v Kroměříži dne 17. 6. 2011 pod č. j. 132206/11/320911700672, č. j. 132209/11/320911700672 a č. j. 132214/11/320911700672.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Platebním výměrem č. j. 132206/11/320911700672 byla žalobci předepsána podle § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků (dále též „ZSDP“), podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za zdaňovací období 2007 k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 2 658 253 Kč a současně podle § 69 odst. 4 ZSDP sděleno, že vzniká povinnost uhradit penále 531 650 Kč.

Platebním výměrem č. j. 132209/11/320911700672 byla žalobci předepsána podle § 69 ZSDP, podle § 147 daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2008 k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 1 457 085 Kč a současně podle § 69 odst. 4 ZSDP sděleno, že vzniká povinnost uhradit penále 291 417 Kč.

Platebním výměrem č. j. 132214/11/320911700672 byla žalobci předepsána podle § 69 ZSDP, podle § 147 daňového řádu a podle zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 2009 k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve výši 1 587 330 Kč a současně podle § 69 odst. 4 zákona ZSDP sděleno, že vzniká povinnost uhradit penále 317 466 Kč.

Původní žalovaný potvrdil právní názor správce daně, že provize vyplácené společníkům a jednatelům žalobce měly být považovány za příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce předně namítá, že žalovaný v napadených rozhodnutích nesprávně interpretoval § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť považoval samostatné podnikání společníků a jednatelů žalobce, jako samostatných pojišťovacích zprostředkovatelů, za práci společníků pro žalobce.

Žalobce v podané žalobě popisuje předmět podnikatelské činnosti podřízených pojišťovacích zprostředkovatelů a poukazuje na to, že pojišťovací makléř (žalobce) přebírá odpovědnost za škodu způsobenou podřízenými pojišťovacími zprostředkovateli klientovi. Žalobce dále upozorňuje na dohodu o spolupráci uzavřenou mezi každým podřízeným pojišťovacím zprostředkovatelem a žalobcem, kde je mimo jiné uvedeno, že podřízený pojišťovací zprostředkovatel provádí veškerou činnost dle této dohody na vlastní účet a veškeré náklady a výdaje zprostředkovatele jsou hrazeny v rámci jemu vyplacené provize. Žalobce tak podle svých slov provádí pouze technickou správu pojistného kmene podřízených pojišťovacích zprostředkovatelů. Činnost makléřské společnosti je závislá na spolupráci s podřízenými pojišťovacími zprostředkovateli, neboť technické zázemí zajišťované žalobcem je hrazeno z provizí, které obdrží makléř na svůj účet za smlouvy sjednané jednotlivými podřízenými pojišťovacími zprostředkovateli. Žalobce tak zajišťuje pro tyto zprostředkovatele pouze servisní organizaci, která svou činnost provádí na základě speciálního zákona č. 38/2004 Sb.

Žalobce ve své argumentaci poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2010 a na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 385/04, z nichž dovozuje nesprávný postup žalovaného, který provize vyplacené žalobcem jeho společníkům a jednatelům považoval za příjmy ze závislé činnosti.

Žalobce zdůrazňuje, že jednatelé a společníci žalobce vykonávají tuto činnost na vlastní náklady a nelze ji ztotožnit s činností pojišťovacího makléře či agenta. V napadených rozhodnutích tak bylo podle žalobce opomenuto, že společníci a jednatelé žalobce podnikají samostatně jako pojišťovací zprostředkovatelé a tato činnost tedy nenese žádné znaky práce pro společnost dle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Dále žalobce poukazuje na to, že platební výměry vydané správcem daně, které byly napadeným rozhodnutím potvrzeny, neobsahují konkrétní ustanovení právního předpisu - hmotněprávního ani procesního. Tyto platební výměry tak nesplňují požadavky podle § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 3 ZSDP. Navíc nejsou řádně odůvodněny.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení jak napadených, tak prvostupňových rozhodnutí, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na obsah napadených rozhodnutí, neboť žalobní námitky jsou podle žalovaného obdobného charakteru, jako námitky již vznesené před odvolacím orgánem. Nadto žalovaný uvádí, že žalobce coby mandatář vykonával zprostředkovatelskou činnost v pojišťovnictví jménem a na účet pojišťoven, které byly v postavení mandanta. Tyto činnosti žalobce jako makléřská společnost zabezpečoval prostřednictvím podřízených pojišťovacích zprostředkovatelů, kteří zprostředkovávali pojištění jeho jménem a na jeho zodpovědnost a za tuto činnost jim byla vyplácena odměna (provize) v souladu s dohodami o spolupráci uzavřenými mezi žalobcem a jednotlivými pojišťovacími zprostředkovateli.

Podle žalovaného jednotliví pojišťovací zprostředkovatelé služby poskytovali pod jménem i odpovědností žalobce a podíleli se tak na praktickém fungování celé společnosti (žalobce), což bylo jednoznačně prokázáno již správcem daně.

K námitce ohledně absence formálních náležitostí vydaných platebních výměrů žalovaný uvádí, že z platebních výměrů je zřejmé, o jaké právní předpisy se rozhodnutí opírá. Podle žalobce je tedy z platebních výměrů seznatelné, co je jejich předmětem, respektive jaká povinnost je jimi ukládána. Navíc tyto platební výměry byly vydány na základě výsledků daňové kontroly a na tyto výsledky také odkazují.

Žalovaný proto navrhuje žalobu jako nedůvodnou zamítnout a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud rozhodoval podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu a rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

IV.1.

Klíčové z pohledu důvodnosti žaloby bylo posoudit, zda se v případě příjmů společníků a jednatelů žalobce, coby pojišťovacích zprostředkovatelů, jednalo o příjmy z podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti (jak tvrdí žalobce) nebo zda se jednalo o příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů (na základě tohoto závěru byly správcem daně vydány výše uvedené platební výměry).

Zákon o daních z příjmů definuje příjmy ze závislé činnosti pro účely daně z příjmů fyzických osob v § 6 odst. 1 následovně:

- a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,
- b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce,
- c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Podle písm. b) citovaného ustanovení jsou tedy jedním z příjmů ze závislé činnosti i příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, i když nejsou tito společníci a jednatelé povinni při výkonu práce pro společnost dbát příkazů této společnosti.

Podle ustálené judikatury se však musí jednat o takové příjmy, které jsou v úzké souvislosti s předmětem podnikání společnosti a jimiž se společník či jednatel v podstatě podílí na ekonomickém fungování společnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31.7.2009, sp. zn. 8 Afs 57/2008, dostupném na www.nssoud.cz, „ (...) jedním z předpokladů pro aplikaci ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je vyhodnocení činnosti jednatele či společníka společnosti jako činnosti pro tuto společnost, a to na základě porovnání předmětu podnikání společnosti s předmětem posuzované činnosti dotčené osoby. V souladu s ustálenou a jednotnou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz) a Ústavního soudu (usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, <http://nalus.usoud.cz>) je třeba vyjít z materiálního posouzení závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, podle kterého není pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti významné, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům určit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. mandátní smlouvou, smlouvou o dílo, smlouvou o pracovní činnosti nebo o provedení práce), veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit. Na závislou činnost, tak jak je pojímána zákonem o daních z příjmů, nelze pohlížet stejně jako na závislou práci dle norem pracovního práva.

Příjmy ze závislé činnosti se v souladu s § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů rozumějí příjmy pravidelné i jednorázové. S odkazem na § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů není rozhodné, jakým způsobem byla práce vykonávána, tj. zda připomínala činnost závislou či nikoli, zejména zda byla vykonávána podle pokynů společnosti či zcela samostatně. Nerozhoduje ani, na základě jakého právního předpisu byla předmětná činnost následně účtována. Taktéž skutečnost, zda jednatele (společníci) tuto činnost provozovali či neprovozovali v rámci výkonu svých samostatných podnikatelských aktivit i pro jiné obchodní partnery, není pro posouzení výše uvedeného relevantní“.

Zdejší soud v této souvislosti odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2004, sp. zn. 5 Afs 81/2004, dostupný na www.nssoud.cz, kde je uvedeno, že „[p]od legislativní zkratkou práce společníka (jednatele) společnosti s ručením omezeným je třeba ve smyslu daňových zákonů rozumět jakoukoli jeho činnost vykonávanou pro společnost, která představuje běžnou činnost společnosti vyplývající z předmětu činnosti společnosti. Takovou činností se podílí na dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti. Z hlediska zařazení příjmů jednatele společnosti s ručením omezeným za činnost pro tuto společnost do kategorie příjmů ze závislé činnosti není podstatné, zda byla o této činnosti a způsobu jejího výkonu a odměňování uzavřena mezi společníkem (jednatel) a společností smlouva, dle kterého právního předpisu byla uzavřena a jaký je její obsah. Jestliže jde o činnost, která má povahu práce pro společnost, jsou příjmy plynoucí z ní jednatelem vždy považovány za příjmy ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a to i tehdy, jestliže jednatel vlastní k výkonu této činnosti živnostenské oprávnění“.

Z uvedeného plyne, že relevantním není právní titul, na základě něhož získává společník (jednatel) za práci pro společnost příjmy, ale fakticita tohoto stavu, tj. zda při této činnosti dominuje postavení této osoby jako společníka (jednatele) společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že tuto činnost vykonává nezávisle na společnosti. K závěru o tom, že se jedná o příjmy spadající pod § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, je pak zásadně třeba, aby osobní výkon prací společníky (jednatelem) spadl pod předmět podnikání společnosti.

Činnost na základě živnostenského oprávnění v takové situaci přitom podle ustálené judikatury nevylučuje, že se jedná o příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Koná-li jednatel (společník) pro společnost činnost na základě živnostenského nebo zvláštního oprávnění k jejímu výkonu, přičemž předmět činnosti společnosti je shodný, může dojít ke zdánlivému střetu § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů, neboť na tyto činnosti lze obecně aplikovat obě ustanovení. Ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů však jednoznačně stanoví, že dani z příjmů ze závislé činnosti jsou podrobeny příjmy za práci společníků a jednatelů společností s ručením omezeným, a

to i pokud nejsou povinni při výkonu práce pro tuto společnost dbát příkazů plátce (společnosti). Jak je uvedeno ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2009, sp. zn. 8 Afs 57/2008: „*Příjem z činnosti vykonané jednatelem či společníkem pro společnost je příjmem, ohledně něhož je pro daňové účely ustanovením § 6 odst. 1 písm. b) zákona zavedena legální fikce, podle níž se na takový příjem hledí jako na příjem ze závislé činnosti, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, která má charakter samostatné výdělečné činnosti podléhající zdanění dle § 7 odst. 1 písm. b) nebo písm. c) téhož předpisu.*“ (shodně viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2004, sp. zn. 6 Afs 9/2003, publ. pod č. 889/2006 Sb. NSS nebo ze dne 5. 10. 2006, sp. zn. 7 Afs 164/2005, oba dostupné na www.nssoud.cz). Rozhodující je tak prvek práce pro společnost, která naplňuje předmět podnikání společnosti, a existence právního postavení společníka nebo jednatele.

Rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 také prošel testem ústavnosti. Usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, Ústavní soud podanou ústavní stížnost odmítl s konstatováním, že v daném případě nebyla aplikace předmětného ustanovení zákona o daních z příjmů vybočením z ústavní ochrany vlastnického práva. Ústavní soud zde však současně jednoznačné a všeobecné závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu do určité míry korigoval; konkrétně uvedl, že „*považuje za nutné - alespoň ve formě obiter dictum - zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanoveními § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, tak, jak ji v obecné rovině podal v napadeném rozsudku NSS, není z ústavněprávních hledisek akceptovatelná. Podle Ústavního soudu nelze ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost, bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny.*“

V právě posuzovaném případě však zdejší soud zjistil, že aplikace § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů byla v daném případě na místě. Výkonem dohodnutých činností jednatele (společníci) nevyvíjeli vlastní podnikatelskou činnost

na základě živnostenských či jiných oprávnění (byť jimi disponovali), ale fakticky se podíleli na ekonomickém fungování společnosti.

Soud k tomuto závěru dospěl jak na základě výpisu z obchodního rejstříku žalobce a jednotlivých dohod o spolupráci uzavřených mezi žalobcem a jeho společníky (jednateli), tak na základě žalobcem předložených listinných důkazů a jeho tvrzení.

Z výpisu z obchodního rejstříku, který je součástí správního spisu, vyplynulo, že předmětem činnosti žalobce je:

- zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb,
- činnost pojišťovacího makléře dle zákona č. 363/1999 Sb., pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti,
- činnost pojišťovacího agenta dle zákona č. 38/2004 Sb.,
- činnost samostatného likvidátora pojistných událostí dle zákona č. 38/2004 Sb.,
- činnost pojišťovacího makléře dle zákona č. 38/2004 Sb.

Co se týče jednotlivých dohod o spolupráci, tak ty se v základní podobě (vyjma dodatků k těmto dohodám, které se týkaly výše provize) neliší. Předmět dohody byl vymezen v článku II. následovně: *„Předmětem této dohody je závazek zprostředkovatele jménem a na účet pojišťovacího makléře zprostředkovat pojištění mezi klientem a pojišťovnami a vykonávat činnosti s tím související za podmínek stanovených touto dohodou (dále jen „zprostředkovatelská činnost“) a závazek pojišťovacího makléře zaplatit zprostředkovateli za tuto činnost finanční odměnu dle provizní přílohy.“* Dále se podle článku V. této dohody zprostředkovatel zavázal *„a) vykonávat činnost dle této dohody osobně s odbornou péčí a v zájmu pojišťovacího makléře. Při výkonu zprostředkovatelské činnosti je povinen se řídit pokyny a nařízeními svého přímého nadřízeného a vedení společnosti.“* Naproti tomu se žalobce jako makléř zavázal: *„...a) poskytnout zprostředkovateli informace materiály potřebné k výkonu pojišťovací činnosti a nutnou součinnost, b) pečovat o odbornou kvalifikaci zprostředkovatele prostřednictvím pořádaných školení, c) poskytovat zprostředkovateli pomoc při sjednávání pojistných smluv a při likvidaci pojistných událostí (...).“*

Žalobce v daném případě vystupoval jako pojišťovací makléř, zatímco jeho společníci (jednatelé) byli pojistnými zprostředkovateli, jejichž činností podle dohod o spolupráci bylo zprostředkování obchodů, za které jim byla placena žalobcem provize. Na základě toho, že zprostředkovatelé získávali nové klienty pro pojišťovny, pojišťovny za tuto činnost odměňovaly přímo žalobce coby pojišťovacího makléře. Jinými slovy, čím více pojistní zprostředkovatelé (společníci a jednatelé žalobce) zprostředkovali pojištění, tím více žalobce inkasoval od pojišťoven. Tito zprostředkovatelé se tedy nejen podíleli na předmětu činnosti žalobce (jak vyplývá

z výpisu z obchodního rejstříku a dohod o spolupráci), ale svojí činností významnou měrou ovlivňovali ekonomické fungování žalobce. Současně společníkům (jednatelům) žalobce při výkonu zprostředkovatelské činnosti poskytoval podporu (informace, školení a pomoc při sjednávání pojistných smluv i při jejich likvidaci) a zprostředkovatelé byli při této činnosti povinni řídit se pokyny žalobce.

Aplikuje-li zdejší soud na činnost společníků (jednatelů) žalobce test, který zmínil Ústavní soud ve svém rozhodnutí sp.zn. IV. ÚS 358/04, nelze dospět k jinému závěru, než že převážná většina v usnesení zmíněných kritérií je splněna. V daném případě žalobcovi společníci (jednatelé) nevykonávali zprostředkovatelskou činnost nezávisle na žalobci, ale dělo se tak jménem žalobce. Zástupce žalobce při jednání soudu výslovně uvedl, že pojišťovny výhodnější provizní podmínky nabízely toliko makléři a tím byl žalobce. Proto byly smlouvy uzavírány jménem žalobce a provize od pojišťoven byly zasílány žalobci. Společníci (jednatelé) žalobce přitom vykonávali činnost, která se shodovala s předmětem činnosti žalobce. To zástupce žalobce také potvrdil při jednání soudu. Soud přitom nesouhlasí se žalobcem, že zprostředkovatelskou činnost žalobce nevykonával, byť ji měl jako předmět podnikání zapsanou, ale vykonávali ji jeho společníci (jednatelé) samostatně a nezávisle na žalobci. Jak již je uvedeno výše, soud má za to, že se o nezávisle a samostatně vykonávanou činnost nejednalo. Navíc žalobce jako takový (společnost s ručením omezeným) sám žádnou činnost vykonávat z povahy věci nemůže, vždy ji koná prostřednictvím svých jednatelů (společníků), případně zaměstnanců. Pokud tedy zprostředkovatelskou činnost vykonávali společníci žalobce jeho jménem (v pojistných smlouvách figuroval žalobce a nikoli jednotliví společníci), jednalo se o činnost, kterou žalobce prostřednictvím svých společníků vykonával. Není tedy rozhodné, zda zaměstnanci žalobce disponovali příslušným oprávněním k uzavírání pojistek, neboť tuto činnost jménem žalobce mohli vykonávat (a také vykonávali) jeho společníci.

Na právě uvedeném nemůže nic změnit ani to, že si společníci (jednatelé) žalobce sami platili automobily, nájem kanceláří, telefony, internetové připojení atd., jak vyplynulo z listin předložených žalobcem při jednání, jimiž soud provedl důkaz. Předně předložené listiny (fotokopie faktur, nájemních smluv, daňových přiznání) prokazovaly toliko některé výdaje společníků a týkaly se jen určitých období. Navíc i kdyby tomu bylo jinak a žalobce prokázal, že každý ze společníků si sám platil po celé rozhodné období automobil, kancelář i telefon, nejedná se o veškeré náklady, které se zprostředkovatelskou činností souvisí (jak požaduje usnesení Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 358/04). Stále tu zůstávají prostory žalobce a jeho zaměstnanci, o čemž sám žalobce hovoří jako o „sekretariátu“ a „servisní organizaci“ pro zprostředkovatele. Výdaje na tyto zaměstnance a prostory nepochybně hradil žalobce a zprostředkovatelé jich jako svůj sekretariát a servisní organizaci využívali.

I když žalobce zprostředkovatelům neurčoval způsob či dobu provedení jejich činnosti, je z dohod o spolupráci zřejmé, že zprostředkovatelé byli povinni se řídit pokyny a nařízeními „*vedení společnosti*“ (tj. žalobce) a žalobce jim poskytoval informace a materiály potřebné k výkonu pojišťovací činnosti a nutnou součinnost, pečoval o jejich odbornou kvalifikaci prostřednictvím pořádaných školení a poskytovat jim pomoc při sjednávání pojistných smluv a při likvidaci pojistných událostí. Z uvedeného je zřejmé, že určitý a zároveň nezanedbatelný vliv na jejich činnost žalobce mohl mít a také měl.

Rovněž na shora uvedeném závěru nic nemůže změnit ani to, pokud někteří společníci vykonávali zprostředkovatelskou činnost (uzavírali pojistné smlouvy) i samostatně (tj. přímo pro jednotlivé pojišťovny). Předně byla tato skutečnost tvrzena a mandátní smlouvou dokládána toliko ve vztahu k jednomu společníkovi (K.), navíc se jedná o mandátní smlouvu z roku 1999. I kdyby tomu však bylo jinak a bylo prokázáno, že jednotliví společníci prováděli v rozhodném období zprostředkovatelskou činnost i přímo pro pojišťovny (tedy mimo žalobce), což považuje zdejší soud s ohledem na skutečnost, že žalobci (jako makléři) pojišťovny poskytovaly vyšší provizi, za nepravděpodobné, nijak to nemůže vyvrátit fakt, že vedle své samostatné činnosti společníci jménem žalobce pojistné smlouvy uzavírali. Skutečnost, že by někteří společníci vykonávali v rozhodném období zprostředkovatelskou činnost i pro jiného makléře (odlišného od žalobce) v daném případě tvrzena nebyla.

Pokud žalobce poukazuje na to, že dochází ke dvojímu zdanění, neboť jeho společníci předmětné příjmy již zdanily, jedná se o žalobní bod, který žalobce uplatnil až u jednání (19.9.2013), a tedy o žalobní bod opožděný, k němuž se soud vyjadřovat nemůže. (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s.r.s.)

Soud tedy uzavírá, že v daném případě byly splněny předpoklady pro zdanění předmětných příjmů podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť společníci a jednatelé žalobce měli příjmy z práce pro společnost. Současně se jednalo o činnost v souvislosti s předmětem podnikání společnosti (zjednodušeně řečeno zprostředkovávali pojištění) a společníci a jednatelé se tak touto činností podíleli na ekonomickém fungování společnosti. Za této situace správce daně správně uplatnil fikci podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a tyto příjmy považoval za příjmy ze závislé činnosti.

Napadená rozhodnutí přitom nebyla v rozporu s nálezem Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 385/04, ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2010. V daném případě byla totiž činnost vykonávaná společníky (jednately) pro žalobce totožnou s předmětem podnikání žalobce a při této činnosti jednoznačně dominovalo postavení společníků (jednatelů) společnosti, narozdíl od situace řešené citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, kde se činnost

vykonávaná společníkem (jednatelem) pro společnost lišila od předmětu podnikání této společnosti.

Správce daně i žalovaný tedy postupovali v souladu se zákonem.

IV.2.

Žalobce v podané žalobě dále namítal, že v platebních výměrech absentuje konkrétní ustanovení zákona, podle něhož byla daň vyměřena, a odkazoval k tomu na náleze Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Platební výměry byly vydány v červnu 2011, a tedy za účinnosti daňového řádu, který také bylo třeba v souladu s přechodnými ustanoveními tohoto zákona na danou situaci aplikovat. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu musí rozhodnutí obsahovat výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.

Všechny platební výměry v daném případě uváděly, že žalobci byla předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle § 69 ZSDP, podle § 147 daňového řádu, a podle zákona o daních z příjmů.

Všechny platební výměry tedy obsahovaly uvedení právních předpisů, podle nichž došlo k vyměření daně a požadavek zákona byl tak naplněn. Pokud pak v případě zákona o daních z příjmů absentuje ve výrocích konkrétní ustanovení, podle něhož správce daně postupoval, lze souhlasit, že by bylo vhodnější, aby správce daně alespoň § 6 zákona o daních z příjmů do výroku uvedl. Na druhou stranu samotná skutečnost, že tak v daném případě neučinil, neznamená, že by se tím platební výměry staly nejasnými, nepřezkoumatelnými nebo dokonce nesrozumitelnými, jak tvrdí žalobce. Platební výměry totiž byly vydány na základě kontrolních zjištění, které byly žalobci předloženy po ukončení daňové kontroly, a žalobce tedy byl dostatečně seznámen s tím, podle jakého ustanovení správce daně postupoval. Argumentace výše uvedeným nálezem Ústavního soudu je za této situace nepřiléhavá, neboť nenastala situace, že by si žalobce nebyl vědom toho, z jakého důvodu je mu daň doměřována. O tom ostatně svědčí i odvolání, které žalobce proti platebním výměrům podal, a v němž proti aplikaci § 6 zákona o daních z příjmů brojí.

Jak již ostatně uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 23. 5. 2007, sp. zn. 1 Afs 15/2007, „[s]myslem požadavku (...), aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu mu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace je obsažena ve výroku platebního výměru či v jiné jeho části, např. podrobně v odůvodnění, jako tomu je v souzené věci; rozhodující naopak

je, že se této informace žalobci dostalo. Navíc nelze pominout ani námitku žalovaného, že uvedení všech ustanovení daňového zákona, podle nichž byla daň stanovena, by mělo na srozumitelnost rozhodnutí zcela opačný efekt, (...). Vyčerpávající popsání všech správcem daně použitých paragrafů, odstavců a písmen příslušného zákona by neúměrně prodloužilo výrok rozhodnutí, který by se sám stal nepřehledným; ačkoliv z formálního hlediska by byl dokonalý, z praktického pohledu naprosto nepoužitelný. Je-li pak použití těchto ustanovení přehledně a jasně vysvětleno v odůvodnění rozhodnutí, je nutné uzavřít, že zákonným požadavkům bylo učiněno zadost“.

V daném případě odůvodnění platebních výměrů konkrétně odkazovalo na daňovou kontrolu provedenou u žalobce, s jejímž výsledkem byl žalobce obeznámen, a je tedy třeba uzavřít, že v daném případě si byl žalobce vědom toho, z jakého důvodu je mu daň doměřována, přestože ve výrocích platebních výměrů absentovalo konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů. Tuto námitku tedy soud rovněž důvodnou neshledal.

Pokud žalobce shledává nepřezkoumatelnost platebních výměrů z důvodu chybějícího řádného odůvodnění, ani v této otázce zdejší soud žalobci zapravdu nedává.

Podle § 147 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

Z odůvodnění platebních výměrů ze dne 17.6.2011 vyplývá, že daň byla vyměřena na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za předmětná zdaňovací období. Ze správního spisu rovněž vyplynulo, že žalobce byl s těmito výsledky seznámen již dne 7.6.2011 v protokolu č.j. 122685/11/32093170409, což stvrdil svým podpisem.

Z uvedeného plyne, že jako odůvodnění platebních výměrů v daném případě sloužila zpráva o daňové kontrole, na kterou bylo v platebních výměrech odkazováno, a kterou měl žalobce k dispozici. Takový postup přitom daňový řád výslovně přepokládá a ani zde tedy správce daně nepochybil.

V. Závěr

Soud tak žádný z uplatněných žalobních bodů neshledal důvodným. Nad rámec uplatněných žalobních bodů přitom nezjistil ani žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Vzhledem k tomu žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci úspěšným nebyl, proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. 9. 2013

JUDr. David Raus, Ph.D., v.r.
předseda senátu