



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **IBS - INSURANCE BROKER SERVICE s.r.o.**, se sídlem Ke Strašnické 50/16, Strašnice, 100 00 Praha 10, zast. Mgr. Radkem Vondráčkem, advokátem se sídlem Kroměříž, Jánská 25/1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2013, č. j. 62 Af 33/2012 - 154,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 2. 2012, č. j. 1693/12-1101-701962, 1694/12-1101-701962 a 1695/12-1101-701962 byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti platebním výměrům Finančního úřadu v Kroměříži (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 6. 2011, č. j. 132206/11/320911700672, 132209/11/320911700672 a 132214/11/320911700672, jimiž byla stěžovateli předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roků 2007, 2008 a 2009 ve výši celkem 5 702 668 Kč a sděleno daňové penále v celkové výši 1 140 533 Kč.

[2] Stěžovatel brojil proti uvedeným rozhodnutím správní žalobou u Krajského soudu v Brně („dále jen krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 26. 9. 2013, č. j. 62 Af 33/2012 - 154, ve smyslu ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů („dále jen s. ř. s.“), zamítl.

[3] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky, zda lze činnost společníků a jednatelů stěžovatele, jako pojišťovacích zprostředkovatelů, podřadit pod § 6 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jako práci pro společnost (stěžovatele).

[4] Krajský soud po projednání věci konstatoval, že relevantním není právní titul, na základě něhož získává společník či jednatel za práci pro společnost příjmy, ale fakticita tohoto stavu, tedy zda při uvedené činnosti dominuje postavení osoby jako společníka či jednatele společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že uvedenou činnost vykonává nezávisle na společnosti. Stěžovatel v daném případě vystupoval jako pojišťovací makléř, zatímco jeho společníci, resp. jednatelé, byli zprostředkovateli, jejichž činností bylo zprostředkování obchodů, za které jim poté byla placena provize. I když stěžovatel zprostředkovatelům neurčoval způsob či čas provedení jejich činnosti, je z dohod o spolupráci podle názoru krajského soudu zřejmé, že tito byli povinni se řídit pokyny a nařízeními „*vedení společnosti*“ (tedy stěžovatele) a stěžovatel jim poskytoval informace a materiály potřebné k výkonu pojišťovací činnosti, pečoval o jejich kvalifikaci prostřednictvím pořádaných školení, poskytoval jim pomoc při sjednávání pojistných smluv a při likvidaci pojistných událostí. Krajský soud proto konstatoval, že v dané věci byly splněny předpoklady pro zdanění příjmů dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť společníci a jednatelé stěžovatele měli příjmy z práce pro stěžovatele.

[5] Stěžovatel v žalobě také namítl, že v platebních výměrech absentuje konkrétní ustanovení zákona, podle něhož byla daň vyměřena; poukázal na nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291; dostupný také na adrese nalus.usoud.cz). Krajský soud k této námitce konstatoval, že dotčená rozhodnutí byla vydána v červnu roku 2011, tedy za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů („dále jen daňový řád“), který bylo třeba podle jeho přechodných ustanovení na danou věc aplikovat. Dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu musí rozhodnutí obsahovat výrok s uvedením právního předpisu, dle něhož bylo rozhodnuto, a jde-li o platební povinnost, také částku a identifikaci účtu, na který má být částka uhrazena. Platební výměry v projednávané věci uváděly, že stěžovateli byla předepsána k placení daň z příjmů fyzických osob dle ustanovení § 69 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), dle § 147 daňového řádu, a také dle zákona o daních z příjmů. Platební výměry tedy obsahovaly uvedení právních předpisů, podle kterých došlo k vyměření daně; požadavek zákona byl proto dle názoru krajského soudu splněn.

[6] K námitce nepřezkoumatelnosti z důvodu absence odůvodnění platebních výměrů, soud odkázal na § 147 odst. 4 daňového řádu, dle něhož dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o této kontrole. Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel byl s výsledky seznámen již dne 7. 6. 2011, v protokolu č. j. 122685/11/3 2093170409, což taktéž stvrdil svým podpisem. Z uvedeného dle názoru krajského soudu plyne, že jako odůvodnění platebních výměrů v dané věci sloužila zpráva o provedené daňové kontrole. Takový postup přitom daňový řád výslovně přepokládá a ani zde tedy správce daně nepochybil.

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[7] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, a to z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a porušení ustanovení zákona o správním řízení, pro které měl soud přezkoumávané rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[8] V kasační stížnosti uvedl, že v rámci své podnikatelské činnosti vystupuje jako pojišťovací makléř, se kterým spolupracují desítky podřízených pojišťovacích zprostředkovatelů, mezi nimiž jsou i jeho společníci a jednatelé. Zprostředkovatelé pracují samostatně, uhrazují veškeré náklady

pokračování

spojené se součinností, disponují vlastním povolením k podnikání a i vlastními prostory. Činnost makléřské společnosti je závislá na spolupráci se zprostředkovateli, protože celé zázemí stěžovatele je financováno z provizí, které obdrží za smlouvy sjednané zprostředkovateli. Z uvedeného dle stěžovatele vyplývá, že neřídí zprostředkovatele, neúkoluje je, nepřiděluje jim práci, nekontroluje jejich pracovní dobu ani neposkytuje pravidelnou fixní výplatu provizí. Krajský soud postupoval proto chybně, když provize vyplácené stěžovatelem jeho společníkům a jednatelům považoval za příjem ze závislé činnosti. Stěžovateli současně nemožnil prokázat, že se činnost jeho společníků a jednatelů liší od předmětu jeho podnikání, neboť zamítl některé návrhy stěžovatele na provedení dokazování.

[9] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud se mj. odmítl s poukazem na ustanovení § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s. zabývat argumentací stěžovatele, že v posuzovaném případě dochází ke dvojímu zdanění, neboť společníci a jednatelé stěžovatele své příjmy již zdanili a nyní tytéž příjmy mají být dodatečně zdaněny. Stěžovatel však o tento bod nerozšířil svou žalobu až při jednání, protože již v žalobě ze dne 29. 3. 2012 na skutečnost, že společníci a jednatelé stěžovatele podávají vlastní daňová přiznání, poukázal.

[10] Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil i otázku neplatnosti platebních výměrů správce daně pro nedostatek základních náležitostí dle ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků. Nedostatek základních náležitostí je dán tou skutečností, že v nich je sice odkaz na procesní i hmotněprávní předpis, dle nichž správce daně rozhodoval, přesto ale chybí uvedení konkrétního ustanovení zákona o daních z příjmů, což dle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zakládá nejasnost v postupu správce daně a způsobuje neplatnost uvedených platebních výměrů.

[11] Nadto je dle stěžovatele třeba uvést, že dotčené platební výměry nesplňují ani náležitosti stanovené v ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož musí rozhodnutí obsahovat odůvodnění, ve kterém správce daně uvede důvody svého rozhodnutí a také to, které skutečnosti má za prokázané, o které důkazy opřel svá zjištění, jakými úvahami se řídil a jak věc posoudil po právní stránce. V žádném z platebních výměrů však odůvodnění, které by splňovalo tyto znaky, uvedeno není. Nedostatek odůvodnění nelze nahradit toliko odkazem na provedenou kontrolu daně z příjmů fyzických osob, aniž by správce daně uvedl, co konkrétně při své kontrole zjistil. Uvedená absence odůvodnění způsobuje nemožnost kontroly a přezkumu postupu správce daně. Ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, chybí-li v rozhodnutí některá ze základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí.

[12] Vzhledem ke všemu výše uvedenému tedy stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožňuje. Uvedl, že správce daně jednoznačně prokázal, že společníci a jednatelé stěžovatele vykonávali činnost, která je totožná s předmětem činnosti stěžovatele, neprováděli ji pod svým jménem, nýbrž stěžovatele zastupovali; jednoznačně vykonávali práci pro stěžovatele v právním postavení společníka a jednatele, kterou se podíleli na praktickém fungování společnosti.

[14] V dané věci je dle žalovaného rozhodné, že společníci a jednatelé stěžovatele vykonávali pro svoji společnost stejný či obdobný druh činnosti, který je předmětem podnikání stěžovatele, jednalo se o jejich podíl na fungování společnosti, nikoli o vlastní podnikatelskou činnost. Stěžovatel jako takový navíc sám žádnou činnost vykonávat z povahy věci nemůže, neboť ji vždy

vykonává prostřednictvím svých jednatelů, společníků či zaměstnanců. Příjmy, které společníkům a jednatelům stěžovatele z předmětné činnosti plynou, je tedy nezbytné posoudit jako příjmy dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[15] K námitce stěžovatele, že v posuzovaném případě dochází ke dvojímu zdanění, žalovaný uvedl, že tato námitka nebyla uplatněna v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby, a proto navrhuje její odmítnutí. Poukazuje-li stěžovatel na skutečnost, že v žalobě ze dne 29. 3. 2012 uvedl, že společníci a jednatelé stěžovatele podávají vlastní daňové přiznání, žalovaný konstatuje, že z takto formulované argumentace nelze námitku dvojího zdanění vyvozovat.

[16] K námitce neplatnosti platebních výměrů žalovaný poukázal na skutečnost, že platební výměry byly vydány správcem daně v roce 2011, tedy již podle daňového řádu. Nová právní úprava nepřevzala z předchozí úpravy (tj. zákona o správě daní a poplatků) institut neplatnosti z důvodu absence základních náležitostí rozhodnutí, kterou ověřoval správce daně. Zákonná úprava je nyní obsažena v § 101 a násl. daňového řádu, obsahové náležitosti rozhodnutí jsou upraveny v ust. § 101 odst. 1 a 2 daňového řádu. Podle ust. § 147 odst. 4 daňového řádu, je-li daň stanovena výlučně na základě daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. V souzené věci je přitom v odůvodnění předmětných platebních výměrů zmiňovaná provedená daňová kontrola a zpráva o daňové kontrole, jenž byla se stěžovatelem projednána a podepsána dne 7. 6. 2011.

[17] Co se týče stěžovatelem namítaného neuvedení konkrétního ustanovení zákona o daních z příjmů ve výroku platebních výměrů, žalovaný uvedl, že zákonná úprava obsažená v daňovém řádu nevyžaduje uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu, hovoří pouze o právních předpisech, dle nichž bylo rozhodováno. Z dotčených platebních výměrů je zřejmé, o jaké právní předpisy se rozhodnutí opírá, přičemž v jejich výroku jsou výslovně označeny aplikované právní předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o správě daní a poplatků a daňový řád), je tedy splněna díkce zákona obsažená v ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně nevyžaduje; stanoví toliko povinnost uvést právní předpis, dle kterého bylo rozhodováno.

[18] S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost rozsudkem zamítl a nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[19] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

IV. A.

K aplikaci ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů

[21] Podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze závislé činnosti příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu své činnosti dbát příkazů plátce.

[22] Zákon o daních z příjmů v citovaném ustanovení označuje příjmy společníků a jednatelů společnosti, které mu jsou touto společností vypláceny, za příjmy ze závislé činnosti, zakládá tedy

pokračování

legální fikci, že se o tento druh příjmů jedná. Neznačená to ovšem, že zdanění podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů podléhá každý příjem, který společník či jednatel od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění zákonem stanovených podmínek, závisí na skutkových okolnostech.

[23] Předmětné zákonné ustanovení bylo v judikatuře Nejvyššího správního soudu v minulosti již mnohokrát aplikováno. Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti stěžovatele je proto třeba zmínit přehled rozhodnutí zabývajících se uvedenou problematikou a srovnat skutkové okolnosti těchto kauz se situací stěžovatele.

[24] Rozsudkem zdejšího soudu vydaným dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publ. pod č. 889/2006 Sb. NSS, byla činnost vykonávaná společníkem, která by jinak měla znaky samostatné výdělečné činnosti, podřazena ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za nerozhodný byl označen právní předpis, podle kterého byla upravena práva a povinnosti společníka z pohledu závazkového, uzavřená smlouva i způsob výkonu práce a výplaty odměny za ni. Řešen byl případ poskytování právní pomoci společníkem společnosti. Tento závěr byl zopakován i v rozsudcích ze dne 29. 9. 2004, č. j. 5 Afs 6/2004 - 96 a ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 52, kde byly řešeny případy společníků vykonávajících pro společnost aktivity shodné s předmětem podnikání společnosti, a tedy podílejících se na „*dosažení zisku, fungování a prosperitě společnosti*“.

[25] Rozsudek č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 byl přezkoumán i Ústavním soudem, který usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, ústavní stížnost podanou proti tomuto rozhodnutí odmítl s konstatováním, že při aplikaci § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nedošlo k vybočení z ústavní ochrany vlastnického práva. Ústavní soud nicméně závěry zdejšího soudu do určité míry korigoval. Uvedl, že „*považuje za nutné - alespoň ve formě obiter dictum - zdůraznit, že interpretace vztahu mezi ustanovením § 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 § 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 hraří 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.*“

[26] V rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85, Nejvyšší správní soud již v duchu posledně uvedené citace vyslovil, že plnění, které od společnosti obdrží její jednatel či společník, je třeba posuzovat dle jeho konkrétní povahy a bez dalšího neplatí, že jde o příjem podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (věcně se jednalo o poskytnutí půjčky společnosti).

[27] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, řešil případ společníků a jednatelů, kteří pro společnost zajišťovali obchodní kontakty a technickou pomoc při uzavírání smluv. Střet ust. § 6 odst. 1 písm. b) a § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů označil soud za zdánlivý, neboť při práci pro společnost se jedná o závislou činnost bez ohledu na způsob výkonu činnosti a její samostatnost.

[28] Rozsudkem vydaným dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005 - 70, byl řešen případ výkonu inženýrské činnosti mandatářem zabývajícím se stavebními a montážními pracemi. Nejvyšší správní soud zde konstatoval, že pokud je pro společnost vykonávána práce obdobná pracovnímu vztahu mandatářem, pak se jedná o závislou činnost, a to aniž by bylo rozhodné, že mandatář má vlastní živnostenský list.

[29] Rozsudek ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 - 50, pojednával o případě obchodního zastoupení společnosti společníkem a jednatelem; Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek sp. zn. 6 Afs 9/2003 vyslovil, že se jedná o závislou činnost a žalobce neprokázal tvrzené vlastní náklady spojené s touto činností. Stejně tak i rozsudek ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58, vycházel z uvedeného rozhodnutí; jednalo se o právní služby a technickou a projektovou činnost vykonávanou společníkem a jednatelem pro daňový subjekt zabývající se prováděním stavebních prací, investiční výstavbou či poskytováním právních služeb.

[30] Ve všech zmíněných případech byla činnost společníků a jednatelů pro jejich společnosti s ručením omezeným posouzena jako příjem ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze současně přehlédnout, že kromě shodného postavení osob ve společnosti měly tyto případy i další shodné rysy. Zejména se jednalo o osobní výkon prací těmito osobami pro společnost a o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky naplňovaly předmět činnosti společnosti. Dominantní ve vztahu společníků a jednatelů s jejich společností pak bylo jejich postavení ve společnosti, jejíž činnost naplňovali svou vlastní činností, ať už byl její formální právní rámec jakýkoliv; nebylo přitom rozhodné ani to, že byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem nebo jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (nyní § 8 odst. 3 daňového řádu) v souladu se zásadou materiální pravdy.

[31] V posuzovaném případě se skutkové okolnosti od výše uvedených případů zásadně neliší. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zcela přesvědčivě a podrobně popsal shodné rysy podnikání společníků (resp. jednatelů) stěžovatele, se situacemi, ve kterých se nacházely subjekty ve výše uvedených řízeních před Nejvyšším správním soudem. V dané věci společníci a jednatelé stěžovatele vykonávali činnost, která se shodovala s předmětem podnikání stěžovatele, smlouvy uzavírali jeho jménem a také finanční provize byly vypláceny přímo stěžovateli. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury zdejšího soudu, samotná skutečnost, že společníci nebo jednatelé stěžovatele měli vlastní oprávnění k podnikání, není pro závěr o podřazení předmětných příjmů ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů rozhodná.

[32] Lze proto uzavřít, že i přes tvrzení stěžovatele o uhrazování vlastních potřeb samotnými společníky a jednatelem či o formálním uspořádání jejich vzájemných právních vztahů, dominantním z pohledu zákona o daních z příjmů je v souzeném případě charakteristika jejich činnosti jakožto orgánů stěžovatele, fakticky i právně navenek vystupujících jako zástupci či jednatelé stěžovatele.

[33] Výklad § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů provedený krajským soudem tedy koresponduje názoru vyslovenému Ústavním soudem, je taktéž v souladu i se smyslem a účelem zákona o daních z příjmů a není ani v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu k této otázce. Jestliže v této souvislosti stěžovatel namítl, že nebyly provedeny důkazy, které byly významné pro správné posouzení věci, neuvedl, které důkazy měl konkrétně na mysli, a to navíc za situace, kdy krajskému soudu namítá jen zamítnutí „některých“ důkazních návrhů. Tuto jeho námítku tak nebylo možno projednat.

IV. B.

K problematice dvojího zdanění

[34] Žalobní řízení striktně spočívá na zásadě dispoziční a zásadě koncentrace řízení. Znamená to, že je pouze na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany práv u soudu, v žalobě přehledně a jasně vymezil, které výroky rozhodnutí napadá, a specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.).

pokračování

[35] Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji případně rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

[36] Soud je při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce v žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Bylo tedy na stěžovateli, aby v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby vymezil, které výroky a z jakých skutkových a právních důvodů mají být soudem přezkoumány.

[37] Napadená rozhodnutí žalovaného byla stěžovateli shodně doručena dne 6. 2. 2012 a stěžovatel podal včasnou žalobu k poštovní přepravě dne 3. 4. 2012. V žalobě stěžovatel nevznesl explicitně námitku dvojího zdanění, pouze v rámci popisu dle jeho názoru nezávislé činnosti zprostředkovatele uvedl, že „*podřízený pojišťovací zprostředkovatel pracuje naprosto samostatně, hradí si sám veškeré náklady spojené se součinností (např. nájem kanceláře, energie, provoz automobilu, telefony, poštovné, reklamní výdaje, výpočetní techniku, internet, sám podává daňové přiznání jako OSVČ, platí silniční daň atd.)*.“ Jiná zmínka o zdanění stěžovatele a „podřízeného pojišťovacího zprostředkovatele“ v žalobě uvedena není.

[38] Stěžovatel teprve u ústního jednání konaného dne 19. 9. 2013 namítl, že v jeho případě dochází k dvojímu zdanění; tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty určené k podání žaloby.

[39] Namítá-li stěžovatel, že tato námitka nebyla poprvé vznesena při ústním jednání, nýbrž byla uvedena již v žalobě, nemůže s ním zdejší soud souhlasit. V souzené věci stěžovatel v žalobě neuváděl, že zprostředkovatelé podávají sami daňová přiznání, na podporu tvrzení (námitky), že dochází k dvojímu zdanění, nýbrž touto skutečností argumentoval výlučně ve vztahu k samostatnosti a nezávislosti jejich činnosti na své osobě.

[40] Přestože obě námitky směřují k témuž cíli, že stěžovateli neměla být předepsána daň, nelze je požadovat za jediný žalobní bod. Obě námitky mají svůj samostatný skutkový i právní základ a jsou schopny samostatné existence. K tomu lze poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, kde kasační soud upozornil na to, že pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn ve lhůtě pro podání žaloby, dopouští se vady řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[41] Uvedené je projevem přísné dispoziční zásady, která řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu ovládá. Nejvyšší správní soud se tedy shoduje s názorem krajského soudu v tom, že stěžovatel rozšířil žalobu o nový žalobní bod až po uplynutí lhůty stanovené zákonem. Stěžovatel nejprve argumentoval samostatností činnosti zprostředkovatelů a tvrzení o dvojím zdanění pak uvedl až po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (dokonce teprve v průběhu soudního jednání), jakkoliv mu nic nebránilo takovýto argument učinit ve stanovené lhůtě.

[42] Stěžovatel byl povinen vylíčit již ve správní žalobě, jakých nezákonných kroků, postupů, úkonů, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit; rovněž měl ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými tvrzeními (viz rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Požadavky na kvalitu žalobních bodů mají zaručit mj. rovnost procesních stran v řízení. Pokud je totiž tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vyjádřit; tím se snižuje i její možnost náležité procesní obrany (viz tamtéž).

IV. C.

K nedostatku základních náležitostí platebních výměrů

[43] Předtím než soud přistoupí k vypořádání nadepsané kasační námítky, musí předně uvést, že s účinností od 1. 1. 2011 byl zákon o správě daní a poplatků nahrazen novým daňovým řádem. Dle jeho přechodných ustanovení, konkrétně § 264 odst. 1, se „řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“ Rozhodnutí správce daně, jakož i žalovaného byla vydána po 1. 1. 2011. Na souzenou věc je proto ve vztahu ke všem dotčeným rozhodnutím nutné aplikovat právě daňový řád.

[44] Otázkou, zda ve výroku rozhodnutí správce daně musí být uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, dle něhož byla daň vyměřena, se Nejvyšší správní soud zabýval již mnohokrát. Již v rozsudku ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 78/2006 - 38, uvedl, že „vyčerpávající popsání všech správcem daně použitých paragrafů, odstavců a písmen příslušného zákona by neúměrně prodloužilo výrok rozhodnutí, který by se sám stal nepřehledným; ačkoli z formálního hlediska by byl dokonalý, z praktického pohledu naprosto nepoužitelný.“ Lze také odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, podle kterého „je smyslem právní úpravy poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný výklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojít odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.“

[45] V rozsudku ze dne 21. 1. 2010, č. j. 2 Afs 180/2006 - 75, Nejvyšší správní soud uvedl, že naplnění požadavků přezkoumatelnosti daňových rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, na základě obecného principu správního práva procesního. Soud zároveň zdůraznil, že tomu tak není v případě, kdy jeden daňový zákon upravuje pouze jedinou daň (např. daň z příjmů, jak je tomu v projednávaném případě). Daňový řád stanoví pouze povinnost uvést předpis, dle něhož bylo rozhodováno, nikoli uvedení konkrétního ustanovení. V konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada ustanovení daňových zákonů a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a tvoří jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Při zachování všech ustanovení, která byla při rozhodování aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by mohla být citována podstatná část všech ustanovení daného zákona.

[46] S poukazem na shora uvedené důvody proto nelze uzavřít, že platební výměry ze dne 17. 6. 2011 bylo třeba zrušit proto, že obsahují pouze odkaz na zákon o daních z příjmů a nikoli na konkrétní ustanovení, které správce daně aplikoval. V souzené věci Nejvyšší správní soud – při hodnocení čistě formální stránky platebních výměrů správce daně – vyšel ze skutečnosti, že v těchto platebních výměrech sice není uvedeno konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů, dle kterého byla předepsána předmětná finanční částka, na druhé straně je nutno uvést, že daňový řád uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno.

[47] Ostatně daňová povinnost, uvedená ve zmíněných dodatečných platebních výměrech, byla stěžovateli předepsána na základě daňové kontroly. Zpráva z daňové kontroly, s níž byl stěžovatel seznámen, obsahuje konkrétní ustanovení zákona, o která správce daně svá rozhodnutí opíral. Je tedy zřejmé, že nazíráno z materiálního hlediska bylo stěžovateli jasné, které zákony a která jejich ustanovení správce daně aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.

pokračování

Stěžovatel tedy nebyl zkrácen na právu obrany proti takovým rozhodnutím a toto právo rovněž využil.

IV. D.

K absenci odůvodnění platebních výměrů

[48] Nejvyšší správní soud dále posuzoval důvodnost námitky stěžovatele napadající chybějící odůvodnění platebních výměrů správce daně a dospěl k následujícím závěrům.

[49] Podle ustanovení § 147 daňového řádu se rozhodnutí o stanovení daně odůvodňují pouze v případech, kdy se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, příp. dojde-li ke stanovení daně z moci úřední. Podle odst. 4 téhož paragrafu daňového řádu platí, že „[d]ojde-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.“ V případě, kdy je daň stanovena na základě daňové kontroly, jako je tomu v nyní souzené věci, tak bude dostatečné, pokud v rozhodnutí o stanovení daně správce daně odkáže na zprávu o provedené daňové kontrole.

[50] Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil, že všechny dotčené platební výměry byly vydány výlučně na základě výsledku daňové kontroly, o níž byla vyhotovena správcem daně písemná zpráva. S jejím obsahem byl stěžovatel seznámen a byla s ním projednána dne 7. 6. 2011. Jestliže tedy správce daně v rámci odůvodnění napadených rozhodnutí na obsah zprávy o daňové kontrole odkázal, lze se ztotožnit s hodnocením krajského soudu, že neporušil žádné ustanovení daňového řádu, naopak, postupoval zcela v souladu s jeho ust. § 147 odst. 4. Námitka stěžovatele není důvodná.

V.

Závěr a náklady řízení

[51] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[52] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[53] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 29. dubna 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu