



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **MAB audit, s.r.o.**, se sídlem Brno, Fišova, 11, zastoupeného RNDr. Stanislavem Drbalem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Gorkého 11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.4.2011, č.j. 4672/11-1101-700366, č.j. 4676/11-1101-700366 a č.j. 4675/11-1101-700366,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.4.2011, č.j. 4672/11-1101-700366, rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.4.2011, č.j. 4676/11-1101-700366, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 8.4.2011, č.j. 4675/11-1101-700366, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15.988 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám právního zástupce žalobce RNDr. Stanislava Drbala, daňového poradce se sídlem Brno, Gorkého 11.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 13. 6. 2011 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2011, č. j. 4672/11-1101-700366, dále č. j. 4676/11-1101-700366 a č. j. 4675/11-1101-700366. Žalovaný svými rozhodnutími č. j. 4672/11-1101-700366, dále č. j. 4676/11-1101-700366 zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím – platebním výměrům Finančního úřadu Brno III. č. j. 220691/09/290514706285 a č. j. 220747/09/290514706285. Rozhodnutím č. j. 4675/11-1101-700366 změnil žalovaný rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu Brno III. č. j. 220740/09/290514706285. Platebními výměry Finančního úřadu Brno III. byla žalobci předsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008.

II. Obsah žaloby

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů. Žalobce uvedl, že správce daně po provedení daňové kontroly dospěl k závěru, že v kontrolovaných obdobích hradil žalobce za své zaměstnance (auditora a asistenta auditora) členský příspěvek Komory auditorů České republiky a nesrazil zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Dále bylo kontrolou zjištěno, že žalobce uhradil v kontrolovaných zdaňovacích obdobích soudním znalcům Ing. M. V. a Ing. P. K. faktury za vypracování znaleckých posudků a tyto faktury nezahrnul do měsíčních základů pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

V případě členských příspěvků do Komory auditorů žalobce namítl, že se žalovaný nedostatečně a nesprávně vypořádal s námitkami uvedenými v odvolání, zejména se skutečností, že se platba členských příspěvků nijak nedotkla majetkové sféry zaměstnanců. V této souvislosti poukázal na to, že úhrada členského příspěvku je v zájmu zaměstnavatele, neboť jinak by nemohl provozovat auditorské služby. Dále žalobce uvedl, že z odůvodnění žalovaného není zjevné, v čem spatřuje žalovaný výhodu, která by měla být zdanitelným příjmem. Dle žalobce se v případě hrazení příspěvků nejedná o výhodu ani příjem, ale o prominutí principu, že náklady vznikající podnikatelskému subjektu v souvislosti s jeho podnikatelskou činností nese subjekt sám a ne jeho zaměstnanci (ustanovení § 2 odst. 4 zákoníku práce). Žalobce dále namítl, že právní názor žalovaného je nesprávný proto, že auditor-zaměstnanec neposkytuje auditorské služby vlastním jménem a na vlastní účet. V souvislosti se stanovením příspěvků odkázal žalobce na ustanovení Příspěvkového řádu Komory auditorů KA03/2001 a dále na podporu svých tvrzení odkázal na stanovisko Národní účetní rady ze dne 13. 5. 2010.

V případě odměn soudních znalců žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010-96 a namítl, že se správce daně ani žalovaný dostatečně nezabývali skutečným obsahem vztahu znalce ke společnosti ani činností znalce a neodůvodněně extenzivním výkladem pojmu práce pro společnost došli k nezákonným závěrům. Dále žalobce uvedl, že předmětem činnosti žalobce není a nemohla být znalecká

činnost, která byla v nezbytných případech zajišťována znalci, činnými podle zvláštního zákona. Žalobce namítl, že předložil jak v prvostupňovém, tak odvolacím řízení jako důkazní prostředky usnesení soudů o jmenování znalce a kopie předních stran posudků, ale tyto důkazní prostředky nebyly vyhodnoceny jako důkaz, protože nevyvracejí postup podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dle žalobce je z uvedených důkazních prostředků zřejmé, že se jednalo o činnost znalce a nikoliv o výkon podnikatelské činnosti žalobce. Znalecká činnost nemohla mít charakter závislé činnosti vůči žalobci, neboť se jednalo o vztah mezi zadavatelem posudku, znalcem a soudem. Dle žalobce žalovaný toto tvrzení odmítl s tím, že shromáždil další důkazní prostředky, které toto tvrzení vyvrací, nicméně k tomu žalobce namítl, že při získávání důkazních prostředků byla porušena procesní práva žalobce, neboť z protokolů o ústních jednáních vyplývá, že byly prováděny svědecké výpovědi a žalobce nebyl podle tehdy platného zákona o správě daní a poplatků o provedení úkonů informován a nebylo mu umožněno se svědecké výpovědi účastnit a klást svědkovi otázky, čímž došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Zároveň žalobce namítl, že žalovaný vyvrací tvrzení žalobce důkazními prostředky získanými v rozporu se zákonem. Závěrem k tomuto bodu žalobce zopakoval, že předmět činnosti znalce a žalovaného nebyl shodný, odměna znalce ustanoveného rozhodnutím soudu náleží znalci a nemůže být odměnou za práci pro žalobce. Znalci – společníci žalobce, byli odměňováni zadavateli posudků, k vypracování posudků používali vlastního obchodního majetku, hradili si vlastní náklady a určovali způsob a dobu provedení znaleckého posudku.

Na základě uvedených námitek navrhl žalobce zrušit všechna rozhodnutí žalovaného.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 13. 9. 2011, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a shrnul předcházející řízení. K jednotlivým námitkám uvedl následující. K problematice členských poplatků Komoře auditorů uvedl, že z účetních dokladů bylo zjištěno, že žalobce uhradil poplatky komoře za své zaměstnance. Dále žalovaný odkázal na ustanovení zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, a na ustanovení Příspěvkového řádu Komory s tím, že nesplnění povinnosti uhradit členské příspěvky má za následek pozastavení oprávnění k poskytování služeb auditora. Ve vztahu k souzené věci uvedl, že žalobce mohl provádět auditorskou činnost pouze na základě toho, že fyzické osoby – auditori, byli jeho zaměstnanci. Úhradou částek členských příspěvků za zaměstnance bylo zaměstnancům poskytnuto nepeněžitě plnění ve výši uhrazených členských příspěvků, což je ve smyslu příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů příjem ze závislé činnosti. Ke stanovisku Národní účetní rady žalovaný uvedl, že se týká období od účinnosti zákona č. 93/2009 Sb., tj. od 14. 4. 2009 a není to závazné stanovisko. Žalovaný zároveň poukázal na vnitřní rozpor žaloby, když na jedné straně žalobce namítá, že se nejedná o příjem zaměstnanců, jelikož nedochází k navýšení majetku, které by se projevilo reálně ve sféře zaměstnance, resp. by jím bylo využitelné, a na druhé straně argumentuje tím, že nezaplacení členského příspěvku by znamenalo pozastavení oprávnění k poskytování auditorské činnosti společnosti, kde jsou auditori zaměstnáni. Úhrada členského příspěvku je tak v zájmu jak společnosti, tak zaměstnance.

K problematice znaleckých posudků žalovaný uvedl následující. Ing. V. a Ing. K. fakturovali žalobci v letech 2006 až 2008 za vypracování znaleckého posudku, resp. za konzultace ke znaleckým posudkům, tyto faktury žalobce zaúčtoval ve svém účetnictví a jednatelům je uhradil. Dále žalovaný uvedl, že vycházel z odpovědi žalobce na výzvu k dokazování č. j. 170397/09/290931709734, dle které rozdíl mezi odměnou účtovanou znalcem a fakturou vydanou společností a zpracování znaleckého posudku klientovi slouží mj. i na úhradu nákladů spojených s užíváním majetku žalobce. I z dalších zjištění vyplynulo, že znalecké posudky nebyly znalci prováděny na jejich náklady. Žalovaný dále uvedl, že správce daně vycházel ze smluv o dílo, jejichž předmětem obvykle bylo vypracování znaleckého posudku a v nichž byl jako zhotovitel označen žalobce. Konečné faktury a likvidace znaleckého byly vystavovány na jiné částky. Další zjištění učinil žalovaný v rámci doplnění odvolacího řízení prostřednictvím dožádání u místně příslušných správců daně – šetření u zadavatelů znaleckých posudků. K doplnění dokazování žalovaný odmítl námitku provedení výslechů v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, neboť objednatelé nebyli vyslýcháni jako svědci, ale pouze u těchto osob probíhala místní šetření s podáním vysvětlení, které je nutno odlišovat od svědecké výpovědi.

Závěrem navrhl žalovaný žalobu zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba *je* důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného *nebylo* vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl po provedeném jednání.

Ve věci soud rozhodoval opětovně poté, co předcházející rozhodnutí zdejšího soudu v této věci (č. j. 31Af 69/2011-87) bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37. V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud v obecné rovině aproboval závěry zdejšího soudu ve věci členských příspěvků Komoře auditorů ČR a naopak neaproboval závěry zdejšího soudu ve věci odměn znalců.

IV.a Členské příspěvky Komoře auditorů ČR

Ve věci hodnocení členských příspěvků Komoře auditorů ČR nemá zdejší soud důvod odchýlit se od již jednou zaujatých závěrů s tím, že v následujícím hodnocení vypustil oproti předcházejícímu rozhodnutí úvahy ve vztahu k příspěvkovému řádu ve znění rozhodném pro rok 2006. Zároveň soud odkazuje na závěry a otázky, které vytyčil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37. Na tomto místě proto soud pouze opětovně uvádí již jednou vyslovené závěry, když při řešení námitek souvisejících s členskými příspěvky vyšel ze stejných ustanovení jako žalovaný, tedy z ustanovení § 2, § 12, § 13, § 16 zákona o auditorech a z Příspěvkového řádu Komory auditorů ČR KA03/2001.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona o auditorech auditorské služby podle tohoto zákona je oprávněn poskytovat auditor a auditorská společnost. Podle odst. 3 citovaného ustanovení se auditorem rozumí ten, kdo je zapsán do seznamu auditorů podle § 3 odst. 1 a 2 nebo zaregistrován v seznamu auditorů podle § 3 odst. 7. Podle odst. 4 citovaného ustanovení je auditorskou společností obchodní společnost, která je zapsána v seznamu auditorských společností vedeném Komorou. Jménem auditorské společnosti mohou auditorské služby poskytovat pouze auditoři.

Podle ustanovení § 13 odst. 1 zákona o auditorech auditor může poskytovat auditorské služby svým jménem a na svůj účet nebo jako společník nebo zaměstnanec auditorské společnosti jejím jménem a na její účet nebo jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet; při poskytování auditorských služeb je povinen používat označení "auditor". Podle odst. 2 citovaného ustanovení auditor, který poskytuje auditorské služby jménem auditorské společnosti, nemůže současně poskytovat auditorské služby svým jménem, jménem jiné auditorské společnosti ani jménem jiného auditora.

Podle ustanovení § 16 zákona o auditorech auditor a auditorská společnost povinně přispívají na činnost Komory; výši příspěvku a způsob jeho úhrady stanoví profesní předpis Komory.

Podle ustanovení § 12 odst. 4 písm. a) zákona o auditorech komora pozastaví oprávnění k poskytování auditorských služeb auditorovi nebo auditorské společnosti je-li v prodlení se zaplacením příspěvků na činnost Komory delším než 1 rok a příspěvek nebyl zaplacen ani do 1 měsíce po vyzvání Komory s poučením o následcích nezaplacení; oprávnění k poskytování auditorských služeb Komora pozastaví do doby úhrady příspěvku.

Příspěvkový řád Komory auditorů ve znění pro rok 2006 upravoval členské příspěvky v ustanovení § 3 (Příspěvky na činnost Komory). Podle odst. 1 citovaného ustanovení jsou příspěvky na činnost Komory (dále jen příspěvky) příjmem Komory a dělí se na:

- fixní příspěvek, který je stanoven pevnou částkou,
- pohyblivý příspěvek, který je odvozen od výše příjmů (tržeb)

Podle odst. 2 jsou roční fixní příspěvky stanoveny ve výši: pro auditora 2 900 Kč a pro auditorskou společnost 15 000 Kč.

Podle odst. 3 roční fixní příspěvek auditora nebo auditorské společnosti se zvyšuje o 2 900 Kč za každého auditora a asistenta auditora, kteří jsou ke dni splatnosti příspěvku společníky nebo zaměstnanci těchto osob.

Podle odst. 4 fixní příspěvek neplatí auditor nebo asistent auditora, který je ke dni splatnosti příspěvku společníkem nebo zaměstnancem auditora nebo auditorské společnosti, pokud za něj tyto osoby zaplatí.

Příspěvkový řád Komory auditorů ve znění pro rok 2007 a 2008 upravoval členské příspěvky v ustanovení § 3 (Příspěvky na činnost Komory). Podle odst. 1 citovaného

ustanovení jsou příspěvky na činnost Komory (dále jen příspěvky) příjmem Komory a dělí se na:

- fixní příspěvek, který je stanoven pevnou částkou,
- pohyblivý příspěvek, který je odvozen od výše příjmů (tržeb)

Podle odst. 2 jsou roční fixní příspěvky stanoveny ve výši: pro auditora – osobu samostatně výdělečně činnou 2 900 Kč a pro auditorskou společnost 15 000 Kč.

Podle odst. 3 roční fixní příspěvek auditora – osoby samostatně výdělečně činné se při zaměstnávání jiných auditorů a asistentů auditora stanoví tak, že se k částce 2 900 Kč přičte částka ve výši násobku částky 2 900 Kč a počtu osob, které ke dni splatnosti fixního příspěvku jsou jeho zaměstnanci jako auditoři a asistenti auditora.

Podle odst. 4 roční fixní příspěvek auditorské společnosti se stanoví tak, že se k částce 15 000 Kč přičte částka ve výši násobku částky 2 900 Kč a počtu osob, které ke dni splatnosti fixního příspěvku jsou její společníci – auditoři nebo zaměstnanci jako auditoři a asistenti auditora.

Z uvedených ustanovení vyplývá již první pochybení žalovaného, a to, že pro zdaňovací období roku 2006 vycházel z jiného znění Příspěvkového řádu Komory advokátů. Soud zároveň dospěl k závěru, že žalovaný zároveň chybně hodnotil jím aplikované znění ustanovení § 3 Příspěvkového řádu Komory auditorů.

Znění, ze kterého vycházel žalovaný, bylo účinné pro zdaňovací období roku 2007 a 2008, což vyplývá z čl. 7 odst. 5 příspěvkového řádu. Novela přinesla do ustanovení čl. 3 příspěvkového řádu jednu zásadní odlišnost, kterou ve svém rozhodování žalovaný nezohlednil. Touto změnou je rozlišování fyzické osoby auditora a fyzické osoby auditora – osoby samostatně výdělečně činné. Další podstatnou a zásadní změnou je změna ustanovení § 3 odst. 4 příspěvkového řádu.

Z uvedeného vyplývá zásadní pochybení správce daně i žalovaného pro zdaňovací období roku 2006 (rozhodnutí žalovaného č.j. 4672/11-1101-700366). Správce daně i žalovaný na zjištěný skutkový stav aplikovali normu, která se stala účinnou až od 1.1.2007. Žalobce měl povinnost se v roce 2006 řídit právními normami, které byly platné a účinné v příslušném zdaňovacím období. Taktéž revize jeho daňové povinnosti v rámci daňové kontroly musí proběhnout na základě hmotněprávních norem, které byly platné a účinné pro příslušné zdaňovací období. Jestliže tedy žalovaný a správce daně vycházeli z chybného znění právní normy, která byla pro stanovení daňové povinnosti klíčová, tj. z chybného znění Příspěvkového řádu Komory Auditorů ČR KA03/2001, je jejich rozhodnutí vadné bez ohledu na to, jaký právní názor správce daně a žalovaný k příslušnému zdaňovacímu období vyslovili. Hodnocení právního názoru žalovaného je z důvodu aplikace chybné právní normy irelevantní. Ve vztahu k roku 2006 by soud, vědom si správného znění právní normy, měl vycházet ze znění příspěvkového řádu účinného v daném zdaňovacím období, čímž by však soud nahrazoval rozhodování žalovaného.

Právní názor založený na aplikovaném znění příspěvkového řádu soud bude hodnotit ve vztahu k zdaňovacím obdobím roku 2007 a 2008. Nicméně žalovaný v následujícím řízení zohlední i pro rok 2006 názory, které soud vysloví pro rok 2007 a 2008, neboť podstata hodnocení ustanovení účinného pro roky 2007 a 2008 odráží uvedené změny právní úpravy příspěvkového řádu.

Právní názor žalovaného a správce daně na znění ustanovení čl. 3 příspěvkového řádu ve znění účinném pro rok 2007 a 2008 není správný. K tomu, aby bylo možno konstatovat, že auditorská společnost, tedy žalobce, hradil za své zaměstnance – auditory a asistenty auditorů, členské příspěvky Komoře auditorů, musela by na straně těchto zaměstnanců vzniknout povinnost hradit příspěvek komoře. Jedině v tomto případě by mohla zaměstnancům žalobce vzniknout výhoda, či jednorázový příjem spočívající v tom, že za zaměstnance byla uhrazena částka, kterou měl po právu plnit tento zaměstnanec. Závěr, že by zaměstnanci – auditoři a asistenti auditorů, měli povinnost hradit členský příspěvek komoře však ze zákona o auditorech a ani z příspěvkového řádu ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2007 a 2008 nevyplývá.

Ustanovení § 16 zákona o auditorech, jak bylo citováno výše, stanovuje oprávnění Komoře auditorů stanovit výši příspěvku a způsob jeho úhrady profesním předpisem Komory. Jestliže tedy komora vymezí profesním předpisem, kdo je povinen platit příspěvek a v jaké výši, stanovuje tak na základě zákonného zmocnění. Ze znění příspěvkového řádu účinného pro rok 2007 a 2008 (čl. 3 odst. 1 a 2) jsou patrné jednak dva typy příspěvků fixní a pohyblivý a dvě skupiny osob, které jsou povinny platit členský příspěvek, a auditor – osoba samostatně výdělečně činná (2 900 Kč) a auditorská společnost (15 000 Kč). Rozdělení pro účely poplatků na auditory-osoby samostatně výdělečně činné a auditorské společnosti odpovídá i ustanovení § 13 zákona o auditorech, které rozděluje auditory na dvě skupiny podle toho, zda poskytují auditorské služby svým jménem a na svůj účet nebo jako společníci nebo zaměstnanec auditorské společnosti jejím jménem a na její účet nebo jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet. Zároveň citované ustanovení zdůrazňuje, že auditor, který poskytuje auditorské služby jménem auditorské společnosti, nemůže současně poskytovat auditorské služby svým jménem, jménem jiné auditorské společnosti ani jménem jiného auditora.

Rozdělení na dvě skupiny povinných podle toho, zda jsou auditory-osobami samostatně výdělečně činnými nebo auditorskými společnostmi, je dále promítnuto ve zvýšení fixního příspěvku podle toho, zda auditor-osoba samostatně výdělečně činná nebo auditorská společnost zaměstnává auditory, resp. asistenty auditorů. I z formulace navýšení fixního příspěvku je zcela zřejmé, že se jedná o navýšení fixního příspěvku toho kterého auditora-osoby samostatně výdělečně činné, resp. té které auditorské společnosti. Ani z tohoto ustanovení nevyplývá, že by byl uložen jakýkoliv příspěvek zaměstnaným auditorům, resp. asistentům auditora, když fixní příspěvek se dle čl. 3 odst. 3 skládá v případě auditora – osoby samostatně výdělečně činné, která zaměstnává jiné auditory a asistenty auditora, ze základu dle odst. 2 a navýšení podle počtu zaměstnaných jiných auditorů a asistentů auditora, resp. fixní příspěvek se dle čl. 3 odst. 4 skládá v případě auditorské společnosti, která zaměstnává jiné auditory a asistenty auditora, ze základu dle odst. 2 a navýšení podle počtu zaměstnaných jiných auditorů a asistentů auditora. Z ustanovení čl. 3 odst. 3 a 4 je zcela zřejmé, že navýšení

příspěvku znamená navýšení povinnosti auditora-osoby samostatně výdělečně činné nebo povinnosti auditorské společnosti.

S ohledem na vše shora uvedené soud dospěl k závěru, že pro zdaňovací období roku 2007 a 2008 byli povinni platit příspěvek Komoře auditorů pouze auditori-osoby samostatně výdělečně činné a auditorské společnosti, přičemž fixní poplatek se skládal ze dvou složek, a to jednak z poplatku za samotnou osobu auditora-osoby samostatně výdělečně činné nebo auditorské společnosti a jednak z poplatku za zaměstnané auditory a asistenty auditorů. S ohledem na to, že zaměstnaným auditorům nevznikala v předmětných zdaňovacích obdobích povinnost platit za svou vlastní osobu příspěvek Komoře auditorů, nemohl jim vzniknout ani příjem ani výhoda v situaci, kdy auditorská společnost – žalobce, uhradil část fixního příspěvku za zaměstnané auditory, kterou byl povinen uhradit na základě ustanovení čl. 3 odst. 4 příspěvkového řádu. Jinými slovy úhradou příspěvku za zaměstnané auditory, resp. asistenty auditorů plnil žalobce svou povinnost a neuhrazoval za jiného (zaměstnance) jeho povinnost platit příspěvky.

IV.b Odměny znalců

V druhé části svých rozhodnutí se žalovaný zabýval problematikou odměn znalců Ing. V. a Ing. K. V rámci hodnocení žalovaný dospěl k závěru, že částky, které byly žalobci fakturované znalci a které byly žalobcem uhrazeny, jsou příjmem znalců za výkon práce pro společnost a jsou příjmy ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Protokolem o ústním jednání č.j. 212318/09/290931709182 ze dne 11.11.2009 byl žalobce seznámen s výsledky daňové kontroly, přičemž v tomto protokolu správce daně uvedl, že „*Kontrolou přijatých faktur bylo zjištěno, že plátce daně MAB audit, s.r.o. zastoupená jednatelem společnosti Ing. V. M. a Ing. P. K., uhradila faktury vystavené Ing. M. V., bytem F. 11, č.p. 407, B., DIČ: CZ526008047 a Ing. P. K. bytem F. 11, č.p. 407, B., DIČ: CZ7801170212 na základě objednávek na vypracování znaleckých posudků – ocenění.*“

Protokolem o ústním jednání č.j. 217878/09/290931709182 ze dne 25.11.2009 byl žalobce opětovně seznámen s výsledky daňové kontroly a správce daně se v tomto protokolu vyjádřil především k právnímu hodnocení věci.

Zpráva o výsledku daňové kontroly ze dne 25.11.2009, č.j. 197022/09/290931709182, s výjimkou výčtu faktur, odkaz na konkrétní důkazní prostředky, ze kterých správce daně vycházel, neobsahuje.

V protokolu o ústním jednání - Seznámení s výsledky doplněného odvolacího řízení, č.j. 239028/10290931709182, ze dne 20.12.2010 správce daně po doplnění odvolacího řízení uvedl následující: „*Správce daně získal další nové důkazní prostředky, se kterými seznamuje daňový subjekt. Nové důkazní prostředky jsou objednávky, smlouvy o dílo, emailová pošta k objednání znaleckých posudků u společnosti MAB audit, s.r.o., úhrady za provedené znalecké posudky společnosti MAB audit, s.r.o. v letech 2006, 2007 a 2008.*“ Dále v uvedeném protokolu seznamuje správce daně žalobce s tím, že důkazní prostředky získal na

základě dožádání a místních šetření, když následně uvádí výčet získaných důkazních prostředků, přičemž z takto získaných prostředků dovodil shodný závěr jako v rámci daňové kontroly.

V rámci přecházejícího rozhodnutí ve věci soud dospěl k závěru, že z obsahu správního spisu je prokázané, že správce daně řádně neoznámil žalobci termín a místo konání místních šetření, a žalobce tak nemohl účinně uplatňovat svá práva při těchto místních šetřeních. Soud dospěl k závěru, že žalobce měl být o místním šetření zpraven bez ohledu na to, zda správce daně očekával provedení výpovědi (srov. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č. j. 1 Afs 30/2009-88). Závažnost procesního pochybení žalovaného podle soudu zvyšovalo i to, že v průběhu místních šetření provedl správce daně úkony, které lze ve smyslu judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu kvalifikovat jako výpovědi svědků, a to jednak bez řádných procesních poučení ve vztahu k vyslychaným a jednak bez možnosti žalobce realizovat svá procesní práva. Takto zajištěné důkazní prostředky následně žalovaný použil jako zásadní důkazy k vyvrácení tvrzení žalobce. Tím žalovaný vystavěl své rozhodnutí na základě procesně nesprávně získaných důkazních prostředcích. Z tohoto důvodu zrušil rozhodnutí žalovaného i bez nařízení jednání, aniž by posuzoval právní názor zaujatý na základě nezákonně získaných důkazních prostředků. Tento závěr Nejvyšší správní soud v kasačním rozhodnutí neaproboval, a proto zdejší soud po zrušení svého předcházejícího rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37) postupoval v intencích závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, dle kterého: *„Za popsané situace, kdy se pochybení projevila jen v nepoužitelnosti ústní zmínky o komplexní zakázce zachycené v protokolech o místních šetřeních, nelze akceptovat přístup krajského soudu, který s odkazem na procesní pochybení při místních šetřeních paušálně uzavřel, že finanční ředitelství vystavělo svá rozhodnutí na základě procesně nesprávně získaných důkazních prostředků. Bylo tak třeba odmítnout závěr krajského soudu, který pro svou paušálnost zcela nerespektoval velmi limitovaný faktický dopad, který mělo procesní pochybení při místních šetřeních do rozhodnutí finančního ředitelství. Z tohoto důvodu byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.*

Krajský soud tak bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu ve vztahu k tomu, z jakých podkladů rozhodnutí mohly finanční orgány vycházet a z jakých naopak vycházet nemohly. Tento závazný právní názor Nejvyššího správního soudu však krajský soud nijak nelimituje v posouzení, zda byl či nebyl skutkový stav finančními orgány zjištěn v dostatečně šíři a případně zda finanční orgány učinily správná a zákonná hodnocení.“

Za této procesní situace přistoupil zdejší soud k hodnocení zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Problematika posuzování příjmů společníků nebo jednatelů obdržených od společností je součástí kontinuálně se vyvíjející judikatury Nejvyššího správního soudu. Přehled významných rozhodnutí uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2010, č. j. 2 Afs 24/2010-96, ve kterém uvedl, že zdanění podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) nepodléhá *„každý příjem, který společník či jednatel od společnosti obdrží. Vymezení, zda v konkrétním případě došlo k naplnění podmínek daného ustanovení, závisí na skutkových okolnostech. Jak stěžovatel, tak i žalobce a krajský soud při tomto posouzení poukazují na*

výklad zastávaný v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu. Právě pro srovnání skutkových okolností je třeba zmínit přehled stávající judikatury (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).“

Následně v citovaném rozhodnutí druhý senát shrnul vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu v těchto otázkách a odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 (zveřejněno pod č. 889/2006 Sb. NSS), ze dne 29. 9. 2004, č. j. 5 Afs 6/2004 - 96, ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 52, ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 4/2005 - 56 (zveřejněno pod č. 841/2006 Sb. NSS), ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 120/2005 - 56, ze dne 5. 10. 2006, č. j. 7 Afs 164/2005 - 60, ze dne 26. 10. 2006, č. j. 5 Afs 122/2005 - 70, ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 54/2007 - 50, a ze dne 31. 7. 2009, č. j. 8 Afs 57/2008 - 58. Podle druhého senátu „*Ve všech zmíněných případech Nejvyšší správní soud posoudil činnost společníků a jednatelů pro jejich společností s ručením omezeným jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze 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 jejich společnost a logicky také o přímou souvislost jejich činnosti s činností těchto společností; fakticky totiž 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, přičemž není rozhodné ani to, že třeba byli držiteli vlastního živnostenského oprávnění. Za takové situace pak bylo na místě posouzení uzavřených smluv mezi společností a jejím společníkem či jednatelem podle jejich skutečného obsahu ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu.*“

Nicméně ve věci posuzované druhým senátem shledal Nejvyšší soud odlišnosti, které umožňovaly odchýlit se od uvedených závěrů. Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Předmět činnosti společnosti (žalobce) i předmět živnostenské činnosti společníka a jednatele nebyl shodný. Žalobce byl provozovatelem autobazaru, jeho společník mimo to vlastnil živnostenské oprávnění, v jehož rámci, nezávisle na společnosti, žalobce ve vlastní dílně a v jím pronajaté myčce aut prováděl čištění a údržbu vozidel. Předměty činnosti tedy byly odlišné, v této části se nepřekrývaly, a ze skutečnosti, že předmět činnosti společníka a jednatele byl využitelný pro společnost ještě neznamená, že se tak dělo v režimu závislé činnosti. Žalobce tyto služby pro své podnikání využil a jistě mu byly ku prospěchu, neboť čištění a údržba vozů určených k prodeji napomáhala jeho zisku. Stejně tak ovšem k jeho zisku mohla přispět služba poskytnutá kýmkoliv jiným. Sám čištění a údržbu vozidel nemohl provádět a bylo třeba, aby si ji zajistil za úplatu od jiného subjektu. Pokud stěžovatel ve svém rozhodnutí právě ze skutečnosti, že žalobce dal při zajištění těchto prací přednost firmě svého společníka před jinými nezávislými subjekty, dovozuje vztah závislosti v činnosti jednatele, nelze mu přisvědčit. Pokud by mu jakýkoliv subjekt poskytnutím shodné služby zajistil stejný výsledek, je zcela nerozhodné, kterému z nich tyto práce zadal a využití firmy společníka se z hlediska spolehlivosti či jednoduchosti zajištění jeví jako logické. Jiná je otázka ceny těchto služeb, která však nemá význam v této věci; pokud by byla nepřiměřená, správce daně by měl možnost to zohlednit v rámci posouzení nákladů podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Společník a jednatel čištění a údržbu vozidel prováděl jako vlastní podnikatelskou činnost i pro jiné subjekty, zajišťoval sám provoz této živnosti, tedy materiální i personální zajištění,*

sám hradil náklady s tím spojené. Konkrétní práci na vozidlech pak prováděli jeho pracovníci, jimž vyplácel mzdu. Tvrdí-li stěžovatel ve svých rozhodnutích, že společník a jednatel sám vykonával pro společnost tuto práci, není tomu tak. Stěžovatel v rozhodnutích vycházel i z uzavřené smlouvy a způsobu fakturace. Smlouva předložená k výzvě správce daně je sice obecná co do rozsahu plnění, to však odpovídá tomu, že rozsah prací nemohl být předem znám. Nelze vyloučit podobné znění smlouvy ani v případě subjektů zcela nezávislých. Způsob fakturace při opakovaných službách rovněž není vyloučen. Vzhledem k tomu, že cena byla sjednána paušální částkou za pololetí, nebylo rozhodné, jaký rozsah prací byl v tom kterém období odveden. Mimo to spis obsahuje kopii přehledu údržby vozidel pro společnost žalobce, který však nebyl v rozhodnutích blíže vyhodnocen.

Je třeba znovu poukázat na usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04, podle něhož je vyloučeno paušální podřazení veškeré činnosti konané společníkem pro společnost závislé činnosti. Za rozhodující pro výjimku označil právě nezávislost činnosti společníka jako osoby samostatně výdělečně činné na společnosti, obsah vztahu, výkon této činnosti i pro jiné subjekty, používání vlastního obchodního majetku, hrazení vlastních nákladů s touto činností spojených, určování způsobu a doby provedení práce. Pouze tento poslední rys by mohl nasvědčovat vztahu závislosti, ovšem není tomu tak. Způsob a doba provedení konkrétních prací nepochybně vyplývaly z doby přistavení vozidel a jejich stavu (případně kapacitních možností myčky či zaměstnanců společníka) tak, jako v případě jakéhokoliv jiného nezávislého zákazníka. Za takové situace nelze považovat postavení společníka a jednatele za natolik dominantní, že by činnost jím pro společnost podnikatelsky zajišťovaná měla být posouzena jako závislá činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, a tedy, že by jím obdržený příjem měl být podle tohoto ustanovení zdaňován.“

Stejně jako Nejvyšší správní soud, i zdejší soud použil jako základní rámec pro posouzení zdanění společníků žalobce kritéria vymezená Ústavním soudem v usnesení sp.zn. IV. ÚS 385/04, tedy nezávislost činnosti společníka jako osoby samostatně výdělečně činné na společnosti, obsah vztahu, výkon této činnosti i pro jiné subjekty, používání vlastního obchodního majetku, hrazení vlastních nákladů s touto činností spojených, určování způsobu a doby provedení práce.

Nezávislost činnosti společníka jako osoby samostatně výdělečně činné na společnosti

Činnost společníka (Ing. V.), jako znalce, a žalobce, jako obchodní korporace s předmětem podnikání *oceňování podniků*, není shodná. V obecné a formální rovině nelze zaměňovat činnost znalce, který je k výkonu své funkce jmenován soudem a který svou funkci vykonává podle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, s činností obchodní korporace, jejímž předmětem činnosti je oceňování podniků (dle nařízení vlády č. 278/2008 Sb. - *Činnosti spojené s oceňováním věcí movitých a nemovitých (stavby, byty a nebytové prostory, pozemky, trvalé porosty včetně lesů), nehmotného a finančního majetku a podniku (například oceňování majetkových práv vyplývajících z průmyslových práv a práv na označení a výrobně technických poznatků, oceňování práv odpovídajících věcným břemenům). Činnosti spojené s oceňováním pohledávek, oceňováním převzetí ručení a oceňováním poskytnutí zajištění. Podle požadavku zadavatele zjištění ceny podle zákona o oceňování majetku nebo cenou tržní či jiným způsobem.*). Jakkoliv může předmět podnikání žalobce

směřovat k ocenění majetku, zjištění jeho ceny, tak ocenění vyhotovené na základě živnostenského oprávnění není použitelné v případech, kdy zákon vyžaduje ocenění majetku vyhotovené znalcem.

Jedná se o dvě zcela samostatné kategorie způsobu ocenění majetku, kdy činnost žalobce nemůže nahradit činnost znalce, jakkoliv naopak lze oceňovat majetek znaleckým posudkem i tam, kde není znalecký posudek formálně zákonem vyžadován. Činnost znalce je tedy ve vztahu k předmětu podnikání žalobce jinou, kvalifikovanou formou ocenění a formálně se tedy nejedná v případě žalobce a Ing. V. a Ing. K. o výkon téže činnosti.

Činnost znalce je nezávislá na činnosti žalobce, který není znaleckým ústavem, a není tedy ani oprávněn vypracovávat znalecké posudky.

Obsah vztahu

V případě zpracování znaleckého posudku se vždy, jak správně poznamenal žalobce, jedná o „vztah“ navrhovatel-soud-soudní znalec, kdy navrhovatel navrhuje jmenování znalce, soud znalce na návrh jmenuje a znalec zpracuje znalecký posudek. Z formálního hlediska tedy nemohl být žalobce do tohoto vztahu zapojen, neboť nemohl navrhopvat jmenování znalce (znalecký posudek neoceňoval majetek žalobce) a ani nemohl být jmenován znalcem. Formálně tedy skutečně vznikl vztah mezi jednotlivými objednateli a nikoliv mezi objednatelem a žalobcem, resp. mezi objednatelem a znalci, jako osobami pracujícími pro žalobce.

Pokud by ale mělo dojít k naplnění těchto formálních předpokladů, musel by zde i materiálně existovat přímý vztah mezi objednatelem a znalcem. Existence takového vztahu předpokládá, že objednatel bude navrhopvat soudu jmenování konkrétní osoby znalcem poté, co vznikne mezi touto konkrétní osobou a objednatelem dohoda na zpracování znaleckého posudku. Tedy jednání předcházející návrhu na jmenování znalcem povede s objednatelem přímo znalec, vystupující svým jménem. K tomu v souzené věci v řadě případů nedošlo.

Z dokazování před správcem daně, resp. před žalovaným, které aproboval Nejvyšší správní soud, je zřejmé, že v případech obchodních korporací ModusLink Czech Republic s.r.o., HŠV Polička, s.r.o., a LPS Automotive, s.r.o. se jednalo o situace, kdy tyto obchodní korporace jednaly přímo se žalobcem a přímo u žalobce objednaly vypracování znaleckého posudku na základě obchodní nabídky poskytnuté žalobcem.

Z provedeného dokazování je tedy zřejmé, že zpracování znaleckého posudku nabízel přímo žalobce, přímo žalobce dokonce uzavíral smlouvu o dílo na zpracování znaleckého posudku a přímo žalobce zpracování znaleckého posudku fakturoval. Zároveň z provedeného dokazování taktéž vyplynulo, že znalecký posudek byl zpracován Ing. V. za spolupráce s Ing. K.

Jakkoliv soud nezpochybňuje existenci formálního vztahu mezi objednatelem znaleckého posudku a znalcem, z provedeného dokazování je zřejmé, že nejméně v případě obchodních korporací ModusLink Czech Republic s.r.o., HŠV Polička, s.r.o., a LPS

Automotive, s.r.o. tento vztah byl materiálně odlišný, neboť z provedeného dokazování je zcela zřejmé, že objednatelé znaleckého posudku vstupovali do vztahu se žalobcem, nikoliv s konkrétním znalcem, Ing. V. Tím více je to zřejmé ze situace, kdy Ing. V. jednala za žalobce při nabídce zpracování znaleckého posudku, následně po objednávce měla sama se sebou dohodnout zpracování znaleckého posudku pro objednatele, který si objednal znalecký posudek u žalobce, za kterého jednala zase Ing. V. Navíc z provedeného dokazování není patrné, že by žalobce nabízel zprostředkování zajištění služeb Ing. V. jako soudního znalce, nýbrž nabízel svou vlastní činnost, kterou následně žalobce materiálně realizoval prostřednictvím Ing. V. a Ing. K., byť tito byli formálně odděleně jmenováni znalcem pro ten konkrétní případ soudem, o čemž vypovídají nabídky žalobce na zpracování znaleckých posudků, uzavřená smlouva o dílo s obchodní korporací HŠV Polička, s.r.o., s předmětem díla „*vypracování znaleckého posudku – ocenění jmění společnosti pro účely sloučení k datu 31. 12. 2006 v souladu s §§ 69a odst. 6 a 59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v platném znění na základě jmenování znalce Ing. V. soudem.*“, a jejich následná fakturace.

Z provedeného dokazování je zcela zřejmé, že účelem obchodních nabídek bylo zajištění příjmu žalobce ze zpracování znaleckých posudků, které však žalobce nemohl zpracovat sám vlastním jménem. Zpracování znaleckých posudků nenabízel žalobce prostřednictvím znalců – třetích osob, ale prostřednictvím svých vlastních jednatelů, společníků. Je tedy zřejmé, že v tomto smyslu zde materiálně existoval vztah mezi žalobcem, jako obchodní korporací, a Ing. V., a předmětem tohoto vztahu bylo vypracování znaleckého posudku tak, aby znalec zajistil splnění obchodní nabídky poskytované žalobcem, jako obchodní korporací, když tato nabídka byla učiněna výslovně na zpracování znaleckého posudku a za účelem dosažení zisku žalobce.

Výkon této činnosti i pro jiné subjekty

Při zkoumání obsahu správního spisu soud nezjistil, že by se žalovaný nebo správce daně detailněji zabývali tím, zda Ing. V., event. Ing. K. vykonávali v rozhodném období znaleckou činnost i pro jiné osoby než ty, které byly spojené s činností žalobce, resp. zda byli jmenováni znalci na návrh osob, které nebyly spojeny s nabídkami žalobce na zpracování znaleckých posudků.

Nicméně soud shledal, že žalovaný se paušálně odmítl zabývat žalobcem navrženými důkazními prostředky – usneseními o jmenování znalcem, přičemž zůstává otázkou, zda by bylo možno z těchto usnesení, nebo na jejich základě zjistit, zda Ing. V. a Ing. K. vykonávali znaleckou činnost jinak, než ve spojení se žalovaným, ev. v jakém poměru tato činnost byla vykonávána.

Používání vlastního obchodního majetku a hrazení vlastních nákladů s touto činností spojených

Z obsahu správního spisu vyplývá, že jak Ing. V., tak Ing. K. ke zpracování znaleckých posudků využívali majetek žalobce. Tuto skutečnost potvrdil sám žalobce do protokolu o ústním jednání č. j. 212317/09/290931709182, ze dne 11. 11. 2009

Určování způsobu a doby provedení práce

Jakkoliv byla Ing. V. jmenována znalcem rozhodnutím soudu, tak z obsahu správního spisu vyplývá, jak už bylo uvedeno, že nabídky na zpracování znaleckých posudků v případě obchodních korporací ... činil žalobce. Z toho vyplývá, že i termín odevzdání, resp. doba zpracování byla (pravděpodobně) domlouvána se žalobcem, nikoliv se samotným znalcem, resp. s Ing. V. v pozici znalce. Ing. V. jako znalec tedy nutně byla limitována tím, jak termín zpracování dohodla Ing. V. jako zástupce žalobce. Jestliže žalobce byl zavázán ke zpracování znaleckého posudku v určité době, pak doba provedení práce byla určena touto dohodou.

Uvedené má soud za prokázané v případě nabídky pro obchodní korporaci ModusLink Czech Republic s.r.o., kde nabízel žalobce zpracování znaleckého posudku do sedmi dnů od obdržení posledních podstatných podkladů, dále v případě uzavřené smlouvy o dílo mezi žalobcem a obchodní korporací HŠV Polička, s.r.o., ve které se žalobce zavázal jako zhotovitel předat dílo nejpozději do deseti dnů po obdržení řádné účetní závěrky k 31. 12. 2007 ověřené auditorem a podkladů pro ocenění dle předaného soupisu.

V uvedených případech ze správcem daně provedeného dokazování vyplývá, že právě žalobce se zavázal ke zpracování znaleckého posudku v určitém termínu. V případě obchodní korporace HŠV Polička, s.r.o., bylo propojení žalobce a Ing. V. v roli soudního znalce dokonáno i v rámci předmětu smlouvy, dle kterého se zhotovitel (žalobce) zavázal pro objednatele provést dále specifikované dílo a toto dílo dodat objednateli, přičemž dílo bylo specifikováno jako: „*vypracování znaleckého posudku – ocenění jmění společnosti pro účely sloučení k datu 31. 12. 2006 v souladu s §§ 69a odst. 6 a 59 odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku v platném znění na základě jmenování znalce Ing. V. soudem.*“

Na základě uvedeného má soud ze správního spisu za prokázané, že nejméně v případech obchodních korporací ModusLink Czech Republic s.r.o. a HŠV Polička, s.r.o., byla doba zpracování znaleckého posudku určena nikoliv dohodou mezi objednatelem znaleckého posudku a znalcem, ale dohodou mezi objednatelem a žalobcem.

Určení způsobu provedení práce v případě znalecké činnosti pojmově nepřipadá do úvahy.

Dílčí závěr

Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl soud k následujícím závěrům. Předně považuje soud za nutné zdůraznit, že činnost obchodní korporace s předmětem podnikání oceňování (např. podniků) a činnost znalce vykonávaná na základě zvláštního zákona po jmenování soudem pro zpracování konkrétního znaleckého posudku nejsou činnosti shodné ani zaměnitelné a je nutné v obecné rovině konstatovat, že činnost znalce a činnost obchodní korporace s předmětem podnikání oceňování jsou na sobě nezávislé.

Nicméně, zároveň soud dospěl k závěru, že *in concreto* může dojít k materiálnímu propojení obchodní korporace a znalce, který je zároveň společníkem nebo jednatelem téže obchodní korporace. V případě materiálního propojení, v němž obchodní korporace aktivně nabízí služby znalce, který je zároveň i jejím společníkem nebo jednatelem, a vystupuje tak, že může vzbudit dojem, že přebírá odpovědnost za zpracování znaleckého posudku, který pak zpracovává znalec, který je zároveň i jejím společníkem nebo jednatelem a který ke zpracování znaleckého posudku využívá v podstatné míře zdroje obchodní korporace, pak nelze učinit jiný závěr, že znalec vykonává svou činnost pro uvedenou obchodní korporaci, neboť pouze tak může splnit příslušná obchodní korporace závazky, které na sebe svou nabídkou a uzavřením smlouvy převzala.

V této souvislosti je ale třeba konstatovat, že k uvedenému závěru může správce daně dospět vždy toliko na základě konkrétních poznatků v té které konkrétní věci a ve vztahu k jednotlivým posudkům. V souzené věci má soud za prokázané, že podmínky výkonu činnosti pro žalobce nastaly v případech kontraktů s obchodními korporacemi LPS Automotive, s.r.o., ModusLink Czech Republic s.r.o. a HŠV Polička, s.r.o., když ve všech těchto případech prokázal správce daně, resp. žalovaný, že mezi žalobcem a uvedenými obchodními korporacemi existoval vztah, založený na nabídce žalobce na zpracování znaleckého posudku, který byl zpracováván samostatně, nezávisle na jiných souvisejících plněních ze strany žalobce. V těchto případech tedy bylo jediným předmětem činnosti žalobce výlučné zpracování znaleckého posudku, k čemuž neměl oprávnění a které zajišťoval prostřednictvím Ing. V., jak o tom vypovídá i smlouva o dílo uzavřená s obchodní korporací HŠV Polička, s.r.o., která výslovně vázala vyhotovení díla na jmenování Ing. V. soudem jako znalce pro zpracování znaleckého posudku v té konkrétní věci.

V. Shrnutí a náklady řízení

S ohledem shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterými bylo rozhodnuto o daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2007, a 2008 jsou v části, v níž posuzoval žalovaný otázku příspěvků do Komory auditorů České republiky přezkoumatelné, avšak nezákonné. V další části, ve které posuzoval žalovaný otázku odměn znalcům, dospěl soud k závěru, že v konkrétních případech materiálně činnost společníků a jednatelů žalobce, Ing. V. a Ing. K., může naplňovat znaky závislé práce pro jejich společnost s ručením omezeným a příjmy z těchto konkrétních případů lze posoudit jako příjmy ze závislé činnosti podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze však ale přistoupit k veškeré činnosti společníků a jednatelů jako k činnosti pro společnost se znaky závislé práce, neboť v obecné rovině nelze zaměňovat činnost obchodní korporace s předmětem podnikání *Oceňování* a činnost znalce podle zvláštního zákona. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně věc posoudil.

Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit jako nezákonné podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení daňovým poradcem za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2012 a paušální náhradu hotových výdajů za dva úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2012, tj. 4 800 Kč, to vše spolu s DPH ve výši 20 % z částky 4 800 Kč, a částku 2 000 Kč za zaplacený soudní poplatek.

Dále přiznal soud žalobci náhradu nákladů za jeden úkon v řízení před kasačním soudem (podání vyjádření) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. a paušální náhradu hotových výdajů za jeden úkon právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., tj. 3 400 Kč a náhradu nákladů za jeden úkon v řízení před zdejším soudem v řízení po zrušení předcházejícího rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (účast na ústním jednání) dle ustanovení § 11 vyhl. 177/1996 Sb. a paušální náhradu hotových výdajů za jeden úkon právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., tj. 3 400 Kč, tedy celkem 6 800 Kč, to vše spolu s DPH ve výši 21 % z částky 6 800 Kč. Celkem tedy přiznal soud žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 988 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 25. června 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu