



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D. 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 **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím 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 7.760,- 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 a činnosti znalce ke společnosti 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 zaměstnání. 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 výsledků 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, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 76 odst. 1 s.ř.s.**

IV.a Členské příspěvky Komory auditorů ČR

Soud 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 také 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 – auditori 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.

Tento výklad je kromě shora uvedeného podporován i konfrontací s předcházející právní úpravou příspěvkového řádu účinného pro rok 2006. V rámci tohoto znění příspěvkového řádu není rozlišován v ustanovení čl. 3 odst. 2 a 3 auditor (jakýkoliv) a auditor-osoba samostatně výdělečně činná, příspěvek je stanoven pro auditora a auditorskou společnost a nadto odst. 4 citovaného ustanovení výslovně předpokládá, že 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. Z uvedeného vyplývá, že příspěvkový řád ve znění pro rok 2006 předpokládal povinnost platit u všech auditorů (asistentů auditora), za které nezaplatil poplatek jejich zaměstnavatel. Toto ustanovení po novele příspěvkového řádu zcela bez náhrady vypadlo a naopak byl odlišen auditor-osoba samostatně výdělečně činná od auditora-zaměstnance, kdy auditorovi-osobě samostatně výdělečně činné byl poplatek výslovně uložen a auditorovi-zaměstnanci nikoliv.

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: („X“) a Ing. P. K. bytem F. 11, č.p. 407,B., DIČ: („X“) 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.

Před tím, než by se soud zabýval podstatou závěrů správce daně a žalovaného, tedy otázkou, zda se v případě Ing. V. a Ing. K. jedná o příjem ze závislé činnosti podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musel soud zhodnotit námitku žalobce, 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.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 23.4.2009, č.j. 1 Afs 30/2009-88, vyslovil k provádění místních šetření. Jakkoliv je jeho vyjádření velmi stručné, je názor v tomto rozsudku vysloven zcela jasně. Nejvyšší správní soud konstatoval „*K namítaným procesním pochybením žalovaného Nejvyšší správní soud uvádí, že ani v tomto bodě se nemůže se závěrem krajského soudu zcela ztotožnit. Krajský soud uzavřel, že místním šetřením, kterým správce daně v rámci odvolacího řízení doplňoval důkazy (zde získával opisy knihy akcionářů, uložené u Krajského soudu v Českých Budějovicích) pouze získal informace daňovému subjektu známé a proto nebylo nutné jej o tomto postupu informovat či umožnit mu účast na něm.*

Provádí-li však správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“

Z obsahu spisového materiálu soud zjistil, že jsou v něm založena následující dožádání, a to č.j. 194453/10/290931709182 k Finančnímu úřadu ve Svitavách ve věci daňového subjektu HŠV Polička, dále č.j. 194270/10/290931709182 k Finančnímu úřadu Brno II ve věci daňového subjektu LPS Automotive, s.r.o. a ModusLink Czech Republic s.r.o., a dále č.j. 194262/10/290931709182/10/290931709182 k Finančnímu úřadu Brno I ve věci daňového subjektu Ager, spol. s r.o., a č.j. 195952/10/290931709182 k Finančnímu úřadu pro Prahu 10 ve věci daňového subjektu JUST CS spol. s r.o. Zároveň provedl sám správce daně „*Místní šetření ve věci ověření obchodních vztahů mezi společností MAB audit, s.r.o., Fišova 11 č.p. 407, 602 00 Brno, DIČ: CZ25516663 a společností KB DANĚ, s.r.o., Helfertova 17 č.p. 335, 602 00 Brno, DIČ: CZ 25328450.*“

Ve všech případech je z obsahu spisu zřejmé, že k provedení místních šetření, ať už správcem daně nebo dožádanými správci daně nebyl žalobce předvolán. Již v této rovině je procesní

postup žalobce v rozporu s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. V rámci všech místních šetření byly získány listinné důkazní prostředky, se kterými byl žalobce teprve následně seznámen.

Jakkoliv by mohl soud přihlédnout ke skutečnosti, že měl žalobce možnost se v následujícím řízení vyjádřit ke shromážděným důkazním prostředkům, nemůže soud pominout způsob provedení místních šetření. Ústavní soud ČR se již v nálezu ze dne 29.10.2002 ve věci sp.zn. II. ÚS 232/02 vyjádřil poměrně obsažně k provádění místních šetření i u dožádaných správců daně, když uvedl, že „*Ústavní soud se nemůže ani ztotožnit s postupem v řízení před finančním orgánem prvního stupně, konkrétně pokud jde o procesní úkony dožádaných správců daně. V rámci dokazování finanční orgán požádal tyto správce daně o "ověření a sdělení" určitých, blíže specifikovaných skutečností. Ve smyslu § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. lze požádat o provedení jednotlivých úkonů (důkazů), které místně příslušný správce daně nemůže z důvodu hospodárnosti nebo rychlosti řízení provést. Finanční úřad v Novém Boru sepsal protokol o ústním jednání dle § 12 citovaného zákona se dvěma zaměstnanci společnosti C., a. s. Z žádného údaje protokolu nevyplývá, že by uvedení zaměstnanci jednali za uvedenou společnost (k tomu viz níže), a tak nelze dospět k jinému závěru, než že tito byli vyslýcháni jako svědci. Za dané situace pak je uvedený protokol jako důkaz nepoužitelný, neboť zmíněným osobám se nedostalo zákonného poučení ve smyslu ve smyslu § 8 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. a daňovému subjektu nebylo umožněno klást jim otázky. K tomu Ústavní soud pokládá za potřebné doplnit, že i kdyby byly zmíněné osoby vyslýchány za daňový subjekt, vznikají pochybnosti o správnosti daného postupu, neboť dle názoru Ústavního soudu povinností správce daně je řádně posoudit, kdy skutečně jde o jednání s daňovým subjektem, jenž např. podává vysvětlení v rámci místního šetření dle § 15 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., a kdy vzhledem k povaze předmětného jednání jde o výslech svědka ve smyslu § 8 citovaného zákona (byť tento je současně daňovým subjektem, případně osobou oprávněnou za nějaký daňový subjekt jednat). Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (§ 8 odst. 1 věta první zákona č. 337/1992 Sb.), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení, neboť svědek je dle zákona povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet, o čemž musí být poučen a poučen musí být i o následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Výše uvedené závěry platí i v případě protokolu o ústním jednání sepsaném Finančním úřadem v Milevsku.*

Ústavní soud má rovněž za nezbytné upozornit, že v případě dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 4 se ve spise nalézá jen odpověď, co uvedený správce daně u daňového subjektu P. VI. - H. zjistil a že s tímto subjektem byl sepsán protokol o ústním jednání. Pro účely dokazování v daňovém řízení je však třeba preferovat použití bezprostředních, tj. před dožádaným správcem daně provedených důkazů, jimiž měl v daném případě být protokol o ústním jednání, případně úřední záznam o místním šetření, listiny v rámci tohoto šetření zajištěné, apod., před vyjádřením o jejich obsahu dožádaným správcem daně, neboť daňový subjekt vzhledem ke zmíněné zásadě "rovnosti zbrani", má právo se s těmito důkazy seznámit (a tedy nikoliv až s jakýmsi jejich shrnutím či zhodnocením provedeným dožádaným správcem daně). Obdobně to platí i pro vyjádření Finančního úřadu v Bílině, kdy sice byly místně příslušnému správci daně spolu s odpovědí zaslány listiny (faktury a objednávky prací), avšak nikoliv protokol (zřejmě o místním šetření), sepsaný se zaměstnancem daňového subjektu S. C., a. s.

Dle názoru Ústavního soudu lze i na daňové řízení vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům [čl. 38 odst. 2 Listiny] (viz náleze ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. I. ÚS 591/2000; publ. in: Ústavní soud, Sbírka nálezu a usnesení, C.H.Beck, sv. 23, č. 133). Tato zásada však v řízení před finančními orgány z důvodů výše uvedených naplněna nebyla.“

S ohledem na obsah citovaného rozhodnutí Ústavního soudu zjišťoval soud obsah jednotlivých odpovědí na dožádání, resp. protokolů o místním šetření. V případě místních šetření u společností LPS Automotive, s.r.o. a ModusLink Czech Republic s.r.o. soud posoudil obsah protokolu tak, že mimo převzetí listin se dožádaný správce daně dotazoval zástupce daňového subjektu takovým způsobem, že zástupce daňového subjektu sděloval správci daně jemu známé důležité okolnosti v daňovém řízení týkajících se jiných osob – poskytoval informace o obsahu a podstatě obchodního vztahu se žalobcem, resp. o skutečnostech, které mu jsou známy o obchodní činnosti jím zastupovaného daňového subjektu.

V případě místního šetření u daňového subjektu Ager, spol. s r.o. z protokolu o místním šetření není vůbec patrné jakým způsobem zjistil dožádaný správce daně skutečnosti uvedené v protokolu, tedy nelze posoudit, zda byla provedena svědecká výpověď nebo došlo pouze k převzetí dokladů. Nicméně s ohledem na obsah protokolu, zejména sdělení o ústním uzavření smlouvy a absenci písemné objednávky, je zřejmé, že tyto skutečnosti sdělil správci daně daňový subjekt a daňový subjekt tak vypovídal o obchodním vztahu mezi žalobcem, event. znalcem, a dotazovanou společností.

V případě daňového subjektu HŠV stroje a.s. zachycuje protokol o místním šetření pouze předání listinných důkazů a zjištění, že žádné jiné obchodní vztahy nebyly mezi žalobcem a HŠV Polička, s.r.o., ve zdaňovacím období roku 2007 uzavřeny.

V případě daňového subjektu KB Daně, s.r.o., jsou otázky, které byly (s ohledem na předtištění a ručně vpisované odpovědi) pravděpodobně připraveny předem, koncipovány jako uzavřené a směřující k předložení listinných důkazů. Pouze na okraj k provedení místnímu šetření, z protokolu je patrné, že zatímco v první otázce požadoval správce daně předložení dokladů k prokázání, u koho si daňový subjekt LEONE, s.r.o., objednal znalecký posudek, již u třetí otázky vycházel správce daně ze závěru, že znalecký posudek byl zpracováván žalobcem.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.10.2011, č.j. 2 Afs 75/2010-92, uvedl, že „Jak vyplývá z rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130 (na který poukazuje i stěžovatel) cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ‘mapování terénu’. Pokud je tedy o takovém úkonu sepisován protokol o ústním jednání dle ustanovení § 12 daňového řádu (má povahu veřejné listiny), tento protokol pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Jakkoli protokol o místním šetření může být použit jako důkaz (viz § 31 odst. 4 daňového řádu), musel by takto být osvědčen v provedeném důkazním řízení, při dodržení pravidel daných ustanovením § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Není možné přisvědčit námitce stěžovatele, že není jeho povinností zjišťovat adresu, na které by se mohla

zástupkyně zdržovat. Pokud v této dílčí otázce (doručování, existence právní fikce) správce daně stíhá břemeno důkazní, pak každý důkazní prostředek musí být zhodnocen v rámci důkazního řízení a teprve toto řízení osvědčí, který z nich se stal důkazem. Tato premisa platí nejen pro důkazní prostředky navrhované daňovým subjektem při plnění jeho důkazní povinnosti, ale též pro správce daně.

Jestliže žalobce v dalším průběhu daňového řízení zpochybňoval poznatky plynoucí z protokolu o místním šetření předložením dokladů potvrzujících pracovní neschopnost jeho zástupkyně a její pobyt v rozhodnou dobu mimo adresu známou správci daně, musel být tento důkazní prostředek s obsahem předmětného protokolu konfrontován. Za této situace, kdy správce daně spojil tak závažný následek, jako je unesení jeho důkazního břemene ohledně doručení písemnosti klíčové povahy fikcí, výlučně s výpovědí dcery zástupkyně žalobce uvedené v protokolu, bylo namístě posoudit, zda výpověď uvedená v protokolu o místním šetření odpovídá standardům svědecké výpovědi. Že těmto požadavkům neodpovídala (zejména pro absenci poučení o právech vyslychaného a nevyrozumění daňového subjektu o tomto procesním úkonu), není pochyb. Krajský soud přitom správně poukázal na názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 (dostupný z <http://nalus.usoud.cz>), dle kterého se v případech, kdy je třetí osoba v rámci daňového řízení dotazována na důležité okolnosti týkající se jiných osob, jsou-li jí známy, jedná se zjevně o výslech svědka. Na rozdíl od krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud neshledává předmětný protokol za nepoužitelný v rámci dokazování per se; má však za to, že byly-li skutečnosti, o nichž dcera zástupkyně protokolárně vypovídala, relevantním způsobem zpochybněny a jednalo-li se, z hlediska probíhajícího daňového řízení o důležité okolnosti, bylo namístě jmenovanou vyslechnout opětovně-tentokrát již v řádném procesním režimu, tedy jako svědka. Pokud tak žalovaný neučinil a nadále vycházel pouze z protokolu pořízeného v rámci místního šetření, nemůže jeho procesní postup z hlediska řádného zjištění skutkového stavu věci a dodržení procesních práv daňového subjektu, obstát.“

Na aplikaci nálezu Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 232/02 odkázal Nejvyšší správní soud i v dalších rozsudcích např. v rozhodnutí ze dne 23.7.2009, č.j. 9 Afs 99/2008-157, kde uvedl, že „Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k důležitým důkazním prostředkům. Svědek patří v tomto řízení mezi tzv. třetí osoby a vypovídá o důležitých skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci. Tyto skutečnosti zpravidla svědek vnímal vlastními smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem. V případě použití důkazu svědeckou výpovědí tak správní orgán obecně zjišťuje skutkové okolnosti, které jsou významné pro rozhodnutí ve správním řízení.

Jak je patrné z odborné literatury (Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem od 1. 1. 2007. ANAG 2007. str. 94), problémy u probíhajících daňových řízení se často vyskytují právě v souvislosti s výslechy svědků, kdy správci daně nerozlišují mezi svědkem a daňovým subjektem.“

S ohledem na uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu přistoupil soud k hodnocení obsahu protokolů o místním šetření.

Podle ustanovení § 8 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků každý je povinen vypovídat jako svědek nebo osoba přezvědná o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy; musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Správce daně může svědkovi nebo osobě přezvědné uložit, aby se dostavil osobně k podání výpovědi.

Podle ustanovení § 15 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt a třetí osoby jsou povinny poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení.

Žalovaný v napadených rozhodnutích vycházel z obsahu žalobcem přijatých a vydaných faktur, přičemž zjištění, z těchto listinných důkazů, jak uvádí žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích, „*potvrzují též protokoly o ústním jednání sepsané ve věci místního šetření provedeného dožádanými správci daně se zadavateli znaleckých posudků, při nichž byly popsány skutečnosti doložené emailovou korespondencí, písemnými objednávkami a smlouvami o dílo na vypracování znaleckých posudků ze strany prověřovaných objednatelů – zadavatelů znaleckých posudků.*“ I z dalších částí žalobou napadených rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vycházel především ze skutečností zjištěných v rámci dožádání.

Soud dospěl k závěru, že žalovaný vycházel ze skutečností tak, jak je popsaly dotčené daňové subjekty, resp. jejich zástupci, při provádění místních šetření a jak byly následně v rámci místních šetření doloženy listinami získanými v rámci těchto místních šetření. Prvotní zjištění tak správce daně získal z informací poskytnutých daňovými subjekty, resp. jejich zástupci a o tato prvotní zjištění, doložená listinnými důkazy, opřel žalovaný své rozhodnutí. S ohledem na to, že žalovaný postupoval ve věci takto popsaným způsobem, tedy, jak lze dovodit z obsahu žalobou napadených rozhodnutí, primárně vycházel ze sdělení daňových subjektů získaných při místních šetřeních, považuje soud za naplněnou podmínku, že tyto osoby byly v rámci daňového řízení dotazovány na důležité okolnosti týkající se jiných osob, jsou-li jí známy.

Jak již soud výše uvedl, z obsahu správního spisu má soud za prokázané, že žalobci nebyl termín a místo konání místních šetření vůbec, natož procesně řádným způsobem sdělen a žalobce tak nemohl účinně uplatňovat svá práva při těchto místních šetřeních. 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). Již v tento okamžik správce daně při získávání důkazních prostředků pochybil. Procesní pochybení však je o to závažnější, že v průběhu místních šetření provedli správci 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 dospěl soud k závěru rozhodnutí žalovaného zrušit i bez nařízení jednání a i bez toho, aniž by posuzoval právní názor zaujatý na základě nezákonně získaných důkazních prostředků.

V. Shrnutí a náklady řízení

S ohledem na 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 znalecům, jsou řízení stížena natolik závažnou procesní vadou, že tato vada brání přezkumu napadených rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2006 je v části, v níž posuzoval žalovaný otázku

příspěvků do Komory auditorů České republiky nezákonné z důvodu použití právní úpravy, která nebyla účinná pro předmětné zdaňovací období, a právní názor žalovaného tak nelze podrobit soudnímu přezkumu. V další části, ve které posuzoval žalovaný otázku odměn znalcům, je shodně s ostatními zdaňovacími obdobími řízení stiženo natolik závažnou procesní vadou, že tato vada brání přezkumu napadeného rozhodnutí. V dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně věc posoudil.

Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a to i bez nařízení jednání podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) 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. a paušální náhradu hotových výdajů za dva úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., tj. 4.800,- Kč a částku 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy spolu s DPH ve výši 20% z částky 4.800,- Kč činí náhrada nákladů řízení celkem 7.760,- 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.

V Brně dne 28. 11. 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu