



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: MAB audit, s.r.o.**, se sídlem Fišova 11, Brno, zast. RNDr. Stanislavem Drbalem, daňovým poradcem se sídlem Gorkého 61/11, Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, 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, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2012, č. j. 31 Af 69/2011 - 87,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2012, č. j. 31 Af 69/2011 - 87, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla zrušena tři rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 8. 4. 2011, č. j. 4672/11-1101-700366, č. j. 4676/11-1101-700366 a č. j. 4675/11-1101-700366. Prvními dvěma zmíněnými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím (platebním výměrům) Finančního úřadu Brno III, třetím rozhodnutím došlo ke změně odvoláním napadeného rozhodnutí tak, že byla zvýšena vyměřená daň a sdělené penále. Odvoláními napadenými platebními výměry uvedeného finančního úřadu byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2006, 2007 a 2008, současně bylo žalobci sděleno penále vztahující se k předepsané dani.

Krajský soud v napadeném rozsudku (dostupném z www.nssoud.cz) uvedl znění příspěvkového řádu Komory auditorů České republiky (dále jen „Komora auditorů“) pro rok 2006 a znění pro roky 2007 a 2008, přičemž zhodnotil, že finanční ředitelství se dopustilo pochybení tím, že pro zdaňovací období roku 2006 vycházelo z jiného znění příspěvkového řádu. Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období bylo dle krajského soudu z tohoto důvodu rozhodnutí finančních orgánů vadné bez ohledu na to, jaký právní názor tyto orgány zaujaly.

U zdaňovacích období let 2007 a 2008 bylo aplikováno správné znění příspěvkového řádu, krajský soud tak ve vztahu k nim hodnotil právní závěry finančního ředitelství, shledal je přitom

nesprávnými. Aby bylo možno konstatovat, že žalobce (tj. auditorská společnost) hradil za své zaměstnance (auditoru a asistenta auditora) příspěvky Komoře auditorů, musela by na straně těchto zaměstnanců vzniknout povinnost hradit příspěvek komoře. Závěr, že by zaměstnanci (auditoři a asistenti auditorů) měli povinnost hradit tento příspěvek, však nevyplýval ani z již zrušeného zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. (dále jen „zákon o auditorech“), ani z příspěvkového řádu ve znění účinném pro roky 2007 a 2008.

Příspěvkový řád účinný pro roky 2007 a 2008 rozlišoval dva typy příspěvků, tj. fixní a pohyblivý, a rozlišoval dvě skupiny osob, které byly povinny příspěvek platit, tj. auditora – osobu samostatně výdělečně činnou (2 900 Kč) a auditorskou společnost (15 000 Kč). Toto rozdělení odpovídá i § 13 zákona o auditorech, který rozděluje auditory na dvě skupiny podle toho, zda poskytují auditorské služby svým jménem a na svůj účet nebo jako společníci nebo zaměstnanci auditorské společnosti jejím jménem a na její účet nebo jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet. Rozdělení na dvě skupiny povinných bylo dále promítnuto ve zvýšení fixního příspěvku podle toho, zda auditor – osoba samostatně výdělečně činná nebo auditorská společnost zaměstnávala auditory, resp. asistenty auditorů. Z formulace navýšení fixního příspěvku bylo zřejmé, že se týkalo toho kterého auditora – osoby samostatně výdělečně činné či auditorské společnosti. Ani z § 3 odst. 3 příspěvkového řádu, který se týkal též fixních příspěvků, nevyplývalo, že by byl uložen jakýkoli příspěvek zaměstnaným auditorům, resp. asistentům auditora.

Tento výklad byl dle krajského soudu podpořen i porovnáním znění příspěvkového řádu účinného v letech 2007 a 2008 s předchozí úpravou pro rok 2006, kdy byla předpokládána povinnost platit příspěvek u všech auditorů, za které neplatil jejich zaměstnavatel. Tato úprava po novele bez náhrady vypadla a naopak byl odlišen auditor – osoba samostatně výdělečně činná od auditora – zaměstnance, kdy prvnímu byla povinnost hradit příspěvek výslovně uložena, kdežto druhému nikoli.

Krajský soud tak dospěl k závěru, že zaměstnaným auditorům nevznikla ve zdaňovacích obdobích let 2007 a 2008 povinnost platit za svou osobu příspěvek Komoře auditorů, nemohl jim vzniknout ani příjem ani výhoda v situaci, kdy žalobce jako auditorská společnost uhradil část fixního příspěvku za zaměstnané auditory, které byl povinen hradit na základě § 3 odst. 4 příspěvkového řádu. Žalobce tak úhradou plnil výhradně svou povinnost, nikoli povinnost svých zaměstnanců.

Krajský soud dále shledal pochybení v souvislosti s prováděním místních šetření v daňovém řízení. Žalobci nebyl žádným způsobem sdělen termín ani místo konání místních šetření u dožádaných finančních úřadů, žalobce tak nemohl uplatňovat svá práva při těchto šetřeních. Žalobce měl být o místním šetření zpraven bez ohledu na to, zda správce daně očekával provedení výpovědí, takto zpraven však nebyl. Již tím správce daně při získávání důkazních prostředků pochybil. Jeho pochybení však bylo o to závažnější, že v průběhu místních šetření byly činěny úkony, které krajský soud kvalifikoval jako výpověď svědků. Vyslýchané osoby však nebyly řádně poučeny a žalobce nemohl vůči nim realizovat svá procesní práva. Pro tato procesní pochybení pak krajský soud dospěl k závěru o nutnosti zrušit žalobou napadená rozhodnutí, aniž by posuzoval právní názor zaujatý na základě nezákonně získaných důkazních prostředků.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že předmětem sporu je skutečnost, zda žalobci byla daň z příjmů fyzických osob za žalovaná zdaňovací období předepsána k přímému placení v souladu či v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Předmětem podnikání žalobce bylo vedení účetnictví, ekonomické a organizační poradenství, daňové poradenství, auditorská činnost a oceňování

pokračování

podniků. Jednateli a společníky žalobce byli Ing. Milada Vaverková a Ing. Pavel Kudlík, kteří se žalobcem uzavřeli pracovní smlouvy dle zákoníku práce. Ing. Vaverková byla zařazena do funkce auditora, Ing. Kudlík do funkce asistenta auditora.

Stěžovatel je toho názoru, že úhrady členských příspěvků za Ing. Vaverkovu a Ing. Kudlíka a úhrady faktur za znalecké posudky, resp. za konzultace ke znaleckým posudkům, byly příjmy ze závislé činnosti těchto osob.

V kasační stížnosti bylo namítnuto, že krajský soud na jednu stranu shledal pochybení v tom, že pro zdaňovací období roku 2006 nebyl aplikován příspěvkový řád účinný pro rok 2006, a s odkazem na uvedené krajský soud odmítl hodnotit toto znění příspěvkového řádu, jelikož by tím nahradil činnost finančních orgánů, na druhou stranu však příspěvkovým řádem účinným pro rok 2006 krajský soud argumentuje na podporu svých závěrů ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2007 a 2008. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že znění příspěvkového řádu pro rok 2006 bylo klíčové. V samotném napadeném rozsudku totiž krajský soud dospěl k závěru, že se v rámci novelizace mezi lety 2006 a 2007 jednalo jen o dílčí úpravu textu příspěvkového řádu, šlo o jeho zpřesnění.

Dle stěžovatele se krajský soud nevypořádal s výslovnou úpravou v zákoně o daních z příjmů, konkrétně s § 6 tohoto zákona. V dané souvislosti stěžovatel poukázal na to, že změna příspěvkového řádu Komory auditorů, jakožto vnitřního předpisu této organizace, mezi lety 2006 a 2007 neznamena odlišné vymezení pojmu „auditor“, nýbrž jeho zpřesnění tak, že šlo o auditora – osobou samostatně výdělečně činnou. Nové znění příspěvkového řádu však nezměnilo výši ani způsob výpočtu příspěvku. Z této změny neplynulo, že zaměstnanec nebyl příspěvky vůbec povinen platit. Z příspěvkového řádu pouze vyplývalo, že auditor neplatil příspěvky Komore auditorů v případě, že za něj tyto příspěvky hradil jeho zaměstnavatel-auditor nebo auditorská společnost. Za příjmy ze závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů se považují i příjmy jednorázové, bez ohledu na to, zda je na ně právní nárok či nikoli, a bez ohledu na to, zda jsou vypláceny nebo spočívají v jiné formě prováděné zaměstnavatelem pro zaměstnance. Příspěvky hrazené za auditory – zaměstnance nebo jednatele a společníky – nejsou považovány ani za příjmy, které nejsou předmětem daně dle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

I v případě odlišného znění příspěvkového řádu je posouzení úhrady příspěvků z hlediska daní stejné. Příspěvky podléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. To stěžovatel zdůvodnil tím, že pokud příspěvky zaplatila za zaměstnance auditorská společnost nebo auditor, kteří je zaměstnávají, resp. u nichž byli společníky, neměl je platit auditor sám. Výše příspěvku za zaměstnance a společníky a způsob výpočtu příspěvku byly stejné. Změna předpisu nevyvrací, že by za zaměstnance, resp. společníky neměly být příspěvky placeny. K podpoře svých závěrů odkázal stěžovatel na internetové stránky www.lekarnici.cz a www.podnikatel.cz.

Stěžovatel se dále neztotožnil se závěrem, že pro zásadní pochybení ve vztahu k místním šetřením nebylo možno vyjít ze skutkového stavu zjištěného finančními orgány. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání je uvedeno, z jakých důkazních prostředků bylo vycházeno. Krajský soud se přitom vůbec nevypořádal s tím, že právní úprava místního šetření předpokládá i podání vysvětlení, které je třeba odlišovat od svědecké výpovědi. Finanční ředitelství v rozhodnutích o odvolání vycházelo především z informací a podkladů získaných přímo od žalobce tak, jak to bylo popsáno v rozhodnutích o odvolání. Šlo především o faktury přijaté, faktury vydané, reakce na výzvu k dokazování, vyjádření při ústním jednání či předložené listiny. Prostřednictvím dvou dožádaných finančních úřadů (Finančního úřadu ve Svitavách a Finančního úřadu Brno I) byly při místních šetřeních získány jen doklady. Prostřednictvím Finančního úřadu Brno II a Finančního

úřadu Brno 10 byly získány doklady a vysvětlení. I pro případ, že by Nejvyšší správní soud sdílel názor, že dožádaný správce daně nepostupoval zcela v souladu s procesní úpravou, nejde dle stěžovatele o vadu takové intenzity, aby měla za následek zrušení rozhodnutí o odvolání. V rámci doplnění odvolacího řízení byly získány důkazy, které neznamenalý změnu skutečností zjištěných prvostupňovým správcem daně, ale pouze potvrzení správnosti jeho závěrů.

Dle stěžovatele se krajský soud zrušením žalobou napadených rozhodnutí o odvolání pro procesní vadu vyhnul hmotněprávnímu posouzení, zda příjmy Ing. Vaverkové a Ing. Kudlíka za vypracování znaleckých posudků, resp. konzultace k nim, byly příjmy za práci jednatele a společníka pro společnost s ručením omezeným dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Stěžovatel se ve své kasační stížnosti obsáhle dovolával znění příspěvkového řádu Komory auditorů účinného pro rok 2006, byť finanční orgány vycházely ze znění zcela jiného. Žalobce souhlasí s tím, že úprava v příspěvkovém řádu po roce 2006 nepředstavovala faktickou změnu, ale jen formulační zpřesnění. Dle žalobce jde však o formulační změnu, která srozumitelněji vyjádřila, že příspěvkový řád ukládal povinnost platit příspěvek jen auditorům – osobám samostatně výdělečně činným a auditorským společnostem, přičemž výše příspěvku se vypočetla jako součet základní částky a součinu částky 2 900 Kč a počtu osob, které jsou společníci-auditoři nebo zaměstnanci-auditoři. Šlo však jen o výpočtovou základnu pro výši příspěvku zaměstnavatele (auditora – osoby samostatně výdělečně činné nebo auditorské společnosti) skrze počet zaměstnanců či společníků, což však neznamenal, že by tito zaměstnanci či společníci sami měli povinnost příspěvek hradit.

Dle žalobce se dále stěžovatel v kasační stížnosti snažil bagatelizovat procesní pochybení při získávání důkazních prostředků v rámci místních šetření. Pokud bylo v průběhu odvolacího řízení správcem daně uloženo doplnit řízení o další důkazní prostředky, lze předpokládat, že tak bylo činěno proto, že dosud shromážděné důkazní prostředky nebyly dostatečné. Pokud takto získané důkazní prostředky dle argumentace stěžovatele v kasační stížnosti nepřinesly do řízení nic nového, ale pouze potvrdily správnost dosavadních závěrů správce daně, nelze dovodit, že by žalobce nebyl zkrácen na právu na spravedlivý proces. Žalobce navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatele jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je vyžadováno pro výkon advokacie. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Příspěvky Komoře auditorů

Finanční orgány dospěly k závěru, že žalobce uhradil v letech 2006 až 2008 za své zaměstnance Ing. Vaverkovou a Ing. Kudlíka členské příspěvky Komoře auditorů. Tyto úhrady byly

pokračování

posouzeny jako jejich příjmy ze závislé činnosti poskytnuté v jiné formě dle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů plynoucí těmto zaměstnancům v souvislosti s výkonem závislé činnosti pro žalobce, tj. jako příjmy dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Dle finančních orgánů však žalobce z těchto příjmů nesrazil zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, žalobci tak finanční orgány stanovily zálohu na daň, která měla být sražena.

Krajský soud ve vztahu k roku 2006 konstatoval, že při hodnocení, zda šlo u zaměstnanců o příjem dle § 6 zákona, finanční ředitelství aplikovalo znění příspěvkového řádu Komory auditorů účinné až od roku 2007 a již z tohoto důvodu nemohlo rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2006 dle krajského soudu obstát, aniž by se krajský soud dále zabýval právním hodnocením závěrů finančního ředitelství utvořených na základě nesprávného předpisu. Ve vztahu k letům 2007 a 2008, kdy finanční ředitelství aplikovalo správné znění příspěvkového řádu, krajský soud konstatoval, že zaměstnaným auditorům nevznikla povinnost příspěvek platit, nemohl jim tudíž v dané souvislosti vzniknout příjem. Úhradou členského příspěvku totiž žalobce jakožto auditorská společnost plnil pouze svoji povinnost a neuhrazoval příspěvek za jiného.

Hodnocení kasačních námitek započal Nejvyšší správní soud u zdaňovacích období let 2007 a 2008.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, že úhradou členských příspěvků v letech 2007 a 2008 v nynější věci nemohl Ing. Vaverkové a Ing. Kudlíkovi vzniknout příjem dle § 6 zákona o daních z příjmů. To, co je třeba rozumět pod pojmem „příjem“ použitým v zákoně o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publikovaném pod č. 843/2006 Sb. NSS, kde uvedl, že „je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné.“

Úhradou členských příspěvků v letech 2007 a 2008 ze strany žalobce byla splněna výhradně poplatková povinnost samotného žalobce, jakožto auditorské společnosti. Žalobce tak skutečně plnil jen svou povinnost a neplnil tuto povinnost za své zaměstnance (auditoru a asistenta auditora). Tím, že žalobce plnil jen svou povinnost, nemohl jeho zaměstnancům vzniknout příjem dle § 6 zákona o daních z příjmů. Nelze totiž nalézt žádné navýšení majetku v jejich právní sféře, které by se dalo považovat za příjem.

K závěru, že žalobce v letech 2007 a 2008 hradil jen svou povinnost, zdejší soud dospěl na základě následujících úvah a podkladů.

Dle § 16 zákona o auditorech: „Auditor a auditorská společnost povinně přispívají na činnost Komory; výši příspěvku a způsob jeho úhrady stanoví profesní předpis Komory.“

Auditorům se dle § 2 odst. 3 zákona o auditorech rozumí: „ten, kdo je zapsán do seznamu auditorů podle § 3 odst. 1 a 2 nebo zaregistrován v seznamu auditorů podle § 3 odst. 7.“ Dle § 13 odst. 1 zmíněného zákona: „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‘.“ Z právě citovaného ustanovení je pak zřejmé, že auditor může poskytovat své služby mj. též jako osoba samostatně výdělečně činná (dále též „auditor-OSVČ“) či jako zaměstnanec auditorské společnosti či jiného auditora (dále též „auditor-zaměstnanec“), přičemž jde vždy o auditora.

Príspevkový ráđ Komory auditorů, účinný pro roky 2007 a 2008, z jehož znění vycházel krajský soud a jehož znění není mezi stranami sporné, uváděl v § 3:

„(1) Príspevky na činnost Komory (dále jen příspevky) jsou příjmem Komory a dělí se na:

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

(2) Základní roční fixní příspevky jsou stanoveny ve výši:

- *pro auditora – osobu samostatně výdělečnou činnou 2 900 Kč*
- *pro auditorskou společnost 15 000 Kč.*

(3) Roční fixní příspevek auditora – osoby samostatně výdělečné činné se při zaměstnávání jiných auditorů a asistentů auditora stanoví tak, že se k částce 2 900 Kč přičte částka ve výši násobku 2 900 Kč a počtu osob, které ke dni splatnosti fixního příspevku jsou jeho zaměstnanci jako auditori a asistenti auditora.

(4) Roční příspevek auditorské společnosti se stanoví tak, že se k částce 15 000 Kč přičte částka ve výši násobku 2 900 Kč a počtu osob, které ke dni splatnosti fixního příspevku jsou její společníci – auditori nebo zaměstnanci jako auditori a asistenti auditora.“

Zdejší soud se pro účely nynější věci zabýval jen fixním příspevkem, jen tohoto příspevku se totiž týkalo doměření daně. Lze však krátce dodat, že z příspevkového rádu lze dovodit, že ani pohyblivý příspevek neplatí auditori-zaměstnanci; konkrétně to lze dovodit z § 3 odst. 7 tohoto rádu, dle něhož pohyblivý příspevek hradí auditori-OSVČ a auditorské společnosti.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že „*vyúčtování příspevků auditorské společnosti pro rok 2007*“ a „*vyúčtování příspevků auditorské společnosti pro rok 2008*“ založené ve správním spise se týkalo příspevkové povinnosti žalobce jakožto auditorské společnosti (a to jak u fixního, tak u pohyblivého příspevku). U fixního příspevku šlo o plnění žalobcovy příspevkové povinnosti ve smyslu § 3 odst. 2, druhé odrážky, ve spojení s § 3 odst. 4 příspevkového rádu.

Byť se § 3 odst. 4 příspevkového rádu zmiňoval o auditorech-zaměstnancích, počet těchto auditorů byl uveden jen pro účely mechanismu výpočtu příspevku auditorské společnosti. Na základě § 3 odst. 4 příspevkového rádu nelze soudit, že by fixní příspevek auditora-zaměstnance byl 2 900 Kč. To jednak proto, že § 3 odst. 2 příspevkového rádu stanovuje výši příspevku jen pro auditory-OSVČ a auditorské společnosti, nikoli pro auditory-zaměstnance, jednak z toho důvodu, že částka 15 000 Kč dle § 3 odst. 4 příspevkového rádu se zvyšuje i o počet asistentů auditora násobený částkou 2 900 Kč, asistent auditora však nemá ani dle § 16 zákona o auditorech příspevkovou povinnost, s touto povinností pro asistenta auditora pak ani nepočítá příspevkový ráđ v § 3 odst. 2. Počet asistentů auditora tak musí být v § 3 odst. 4 příspevkového rádu nutně pouze podkladem pro mechanismus výpočtu příspevkové povinnosti pro auditorskou společnost. Když je počet asistentů auditora jen podkladem pro mechanismus výpočtu, musí být tímto podkladem i počet auditorů-zaměstnanců. Jak s asistenty, tak s auditory-zaměstnanci totiž § 3 odst. 4 příspevkového rádu nakládá totožně.

Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že žalobce (jakožto auditorská společnost) v nynější věci hradil pouze svoji vlastní příspevkovou povinnost Komoře auditorů. Výhradně pro určení její výše bylo podstatné, že zaměstnával auditora-zaměstnance a asistenta auditora. Nelze však soudit, že by jím byla hrazena poplatková povinnost za svého zaměstnance-auditora, tím méně pak za asistenta auditora. To však znamená, že u Ing. Vaverkové a Ing. Kudlíka nemohl v dané

pokračování

souvislosti vzniknout příjem dle zákona o daních příjmů. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s názorem krajského soudu a kasační námitku v daném ohledu shledal nedůvodnou.

Dále se Nejvyšší správní zabýval kasační námitkou ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2006.

I zde se ztotožnil s krajským soudem. Aplikace nesprávného znění příspěvkového řádu Komory auditorů skutečně představovala zásadní pochybení finančního ředitelství. Mezi zněními příspěvkového řádu účinného pro rok 2006 a pozdějším zněním účinným od roku 2007 jsou nezanedbatelné rozdíly. Příspěvkový řád účinný pro rok 2006, z něhož vyšel krajský soud a který opět není mezi stranami sporný, uváděl ve svém § 3:

„(1) Příspěvky na činnost Komory (dále jen příspěvky) jsou příjmem Komory a dělí se na:

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

(2) Roční fixní příspěvky jsou stanoveny ve výši:

- *pro auditora 2 900 Kč*
- *pro auditorskou společnost 15 000 Kč.*

(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.

(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.“

Nejvyšší správní soud konstatuje, že citovaná ustanovení příspěvkového řádu účinného pro rok 2006 skýtají řadu výkladových problémů, které se týkají především vztahu § 3 odst. 4 k § 3 odst. 2 a 3 daného předpisu. Co znamená podmínka „*pokud za něj tyto osoby platí*“ v § 3 odst. 4? Je třeba tuto podmínku spojovat se zvýšením ročního fixního příspěvku dle § 3 odst. 3 příspěvkového řádu, nebo je navázána na jinou skutečnost (tj. znamená, že, pokud byl fixní příspěvek zvýšen o patřičný počet násobků částky 2 900 Kč, došlo k úhradě za auditora-zaměstnance a asistenta auditora)? Pokud by zmíněnou podmínku bylo nutno spojovat se zvýšením fixního příspěvku dle § 3 odst. 3 příspěvkového řádu, je možno vůbec takovou podmínku nesplnit (tj. měl by auditor či auditorská společnost možnost odmítnout placení zvýšení fixního příspěvku dle § 3 odst. 3)? Jak je možné dle § 3 odst. 4 příspěvkového řádu platit příspěvek za asistenta auditora, když asistentovi není dle § 16 zákona o auditorech stanovena povinnost příspěvek platit, přitom ani není známa výše jeho příspěvku (§ 3 odst. 2 a 3 příspěvkového řádu stanovuje jeho výši jen pro auditora a auditorskou společnost)?

Uvedenými otázkami chtěl Nejvyšší správní soud ilustrovat, že výklad relevantních ustanovení příspěvkového řádu nemusí být jednoduchou záležitostí. Výklad provedený na základě příspěvkového řádu účinného pro rok 2007 a 2008 nemohl reagovat na odlišnosti v předchozí úpravě v příspěvkovém řádu. Výklad příspěvkového řádu pro rok 2006 se přitom může promítnout do hodnocení, zda tím, že žalobce hradil příspěvek pro rok 2006, hradil pouze svoji příspěvkovou povinnost či zda tím hradil příspěvkovou povinnost i za své zaměstnance. Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na výše uvedené výkladové potíže a rozdílnost znění příspěvkových řádů mezi lety 2006 a 2007 nebylo možné, aby chybějící výklad příspěvkového řádu ve správném znění

pro zdaňovací období za finanční ředitelství nahradil krajský soud. Ze strany krajského soudu by totiž šlo o zásadní a značně rozsáhlé nahrazení činnosti finančního ředitelství, což nelze připustit. Z tohoto důvodu je nutné, aby se výklad správného znění příspěvkového řádu nejdříve objevil již v rozhodnutí o odvolání. Příslušná kasační námitka tak nebyla důvodná.

Nejvyšší správní soud dodává, že po stěžovateli nutně nežádá odpovědi na výše položené otázky (jejich účelem bylo ozřejmění toho, že příspěvkový řád se mezi lety 2006 a 2007 změnil takovým způsobem, že nebylo možno pro účely roku 2006 odkázat na úvahy utvořené na základě příspěvkového řádu aplikovatelného v roce 2007). Trvat je však třeba na tom, aby v rozhodnutí o odvolání byla obsažena srozumitelná úvaha týkající se daňové povinnosti žalobce ve vztahu k příspěvkům Komoře auditorů. Tato úvaha přitom musí vycházet ze znění příspěvkového řádu, které bylo aplikovatelné pro rok 2006.

Stěžovateli sice bylo možno přisvědčit v dílčích výtkách vůči rozsudku krajského soudu, který na jednu stranu ve vztahu k příspěvkovému řádu účinnému pro rok 2006 správně odmítl nahrazovat činnost finančních orgánů, na druhou stranu však u roku 2007 podpůrně uvedl krátký rozbor příspěvkového řádu pro rok 2006, na který navázal takto: „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.“ Jestliže krajský soud požadoval náležité hodnocení příspěvkového řádu účinného pro rok 2006 nejprve po finančních orgánech, bylo vhodné, aby do otázek, jichž se má týkat chybějící výklad finančních orgánů, nezasahoval svým právním názorem, který se týkal příspěvkového řádu pro rok 2006 a který by byl pro správní orgány dle § 78 odst. 5 s. ř. s. závazný. Nejvyšší správní soud navíc poznamenává, že krajský soud např. vůbec blíže neobjasnil, z čeho vyplývá pro rok 2006 povinnost asistentů auditora platit příspěvky. V dané věci proto bylo vhodné nechat finančním orgánům široký prostor pro jejich úvahy ve vztahu k příspěvkovému řádu účinnému pro rok 2006. Nejvyšší správní soud konstatuje, že šlo pouze o dílčí nedokonalost rozsudku krajského soudu, která však nemohla zvrátit závěr o tom, že krajský soud dospěl ke správnému závěru o tom, že finanční orgány se musí nejprve samy vyjádřit ke správnému znění příspěvkového řádu rozhodnému pro rok 2006.

Nejvyšší správní soud tak ve vztahu k příspěvkům Komoře auditorů zamítl stěžovatelem předložené kasační námitky a ztotožnil se se závěry krajského soudu.

IV. b) Pochybení navazující na místní šetření a jejich dopad do zjištěného skutkového stavu

Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce, že krajský soud vyvodil nesprávné závěry ze zjištěných procesních pochybení při provádění místních šetření.

Finanční ředitelství dospělo k závěru, že částky fakturované Ing. Vaverkovou a Ing. Kudlíkem za vypracování znaleckých posudků, resp. za konzultace k posudkům, které byly z jejich strany fakturovány žalobci, představovaly příjmy Ing. Vaverkové a Ing. Kudlíka jakožto jednatelů žalobce za výkon jejich práce pro společnost dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Z těchto příjmů však dle finančního ředitelství nebyla žalobcem sražena záloha na daň.

Krajský soud zhodnotil, že při místních šetřeních byly prováděny svědecké výpovědi, žalobce však o konání těchto šetření nebyl zpraven, nemohl se jich tudíž účastnit a klást svědkům otázky. Krajský soud pak uzavřel, že finanční ředitelství vystavělo své rozhodnutí o odvolání na procesně nesprávně získaných důkazech, proto bylo jeho rozhodnutí zrušeno, aniž by se krajský soud zabýval uvedeným právním názorem finančního ředitelství vystavěným na základě nepřipustných důkazů.

pokračování

Zdejší soud s krajským soudem částečně souhlasí v tom ohledu, že ve vztahu k určitým informacím zjištěným při místních šetřeních (k tomu viz dále) došlo k procesním pochybením. Použití vybraných skutečností zjištěných na základě dotazů finančních orgánů na osoby, u nichž bylo místní šetření, se skutečně dalo materiálně kvalifikovat jako výslech svědků. Finanční ředitelství k těmto vyjádřením tak nepřistupovalo vždy jako k pouhým vysvětlením, jak tvrdil stěžovatel v kasační stížnosti. Nelze však s krajským soudem souhlasit ohledně hodnocení dopadů těchto pochybení do zjištěného skutkového stavu.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130 (publikovaném pod č. 938/2006 Sb. NSS), uvedl, že „*cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možné 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“.*“ Dle § 15 odst. 5 již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jsou daňový subjekt a třetí osoby při místním šetření povinni poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení.

Hlavní podstatou úkonů finančních orgánů při všech místních šetřeních uskutečněných v nynější věci bylo převzetí a předání listin, které se vztahovaly k procesu zadávání znaleckých posudků a úhradě za jejich zpracování. U některých místních šetření se však finanční orgány také dotazovaly osob, u nichž bylo místní šetření prováděno. Místních šetření se žalobce neúčastnil, nebyl o nich totiž zpraven. Následně při ústním jednání dne 20. 12. 2010 (protokol č. j. 239028/10/290931709182) byl žalobce seznámen se všemi listinami, které byly při místních šetřeních převzaty. Žalobci na jeho žádost byly pořízeny kopie těchto listin. S obsahem těchto listin tak byl žalobce před vydáním rozhodnutí seznámen, měl možnost se k nim vyjádřit. Nejvyšší správní soud konstatuje, že na daném ústním jednání byl proveden důkaz získanými listinami.

Vyjádřením osob dotazovaných při místním šetření nebyl žalobce přítomen, nemohl jim klást dotazy, tyto osoby nebyly poučeny způsobem, jakým to § 8 zákona o správě daní a poplatků vyžaduje u svědků. Tyto skutečnosti vylučují možnost použití jejich vyjádření jako důkazu svědeckou výpovědí. Vyjádření těchto osob tak nebylo možno v rozhodnutí použít jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud však nespatřuje problém v tom, aby procesní význam těchto vyjádření byl chápán toliko jako vysvětlení (dle § 15 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení či zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrné již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“, o němž bylo pojednáno u cíle místního šetření. Naopak v nynější věci by byl problematický stav, kdyby byly při popisu skutkového stavu v rozhodnutí použity informace z vysvětlení, které by šly nad rámec předložených listin (tj. zdrojem informace by bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí by značilo, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což v nynější věci není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nebyly naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka.

Na základě popsaného náhledu se Nejvyšší správní soud zabýval tím, co bylo zjištěno při místních šetřeních v nynější věci. Porovnával přitom to, co v rámci vyjádření osob zúčastněných na místním šetření bylo novou informací jdoucí nad rámec předložených listin a co z jejich vyjádření vyplývalo přímo z předložených listin.

Ohledně místního šetření u LPS Automotive, s. r. o., bylo novou informací neobsaženou v předložených listinách to, že mezi tímto subjektem a žalobcem šlo o jednorázovou zakázku, a to, že nebyla poskytnuta sleva. Zbýlý podstatný obsah vyjádření LPS Automotive (tj. že byl v roce 2007 objednán u žalobce posudek a že platba byla poukázána na účet žalobce) vyplynul z předložených listin (tj. potvrzené objednávky a výpisu z účtu).

Ohledně místního šetření u ModusLink Czech Republic, s. r. o., bylo novou informací neobsaženou v předložených listinách to, že ze strany žalobce nešlo o komplexní zakázku a že nebyla poskytnuta sleva. Zbýlý podstatný obsah vyjádření (tj. že byl v roce 2008 objednán u žalobce posudek a že úhrada šla na účet žalobce) vyplynul z předložených listin (tj. e-mailové nabídky posudku, výpisu z účtu a předložené faktury).

Ohledně místního šetření u Ager, spol. s r. o., bylo novou informací neobsaženou v předložených listinách to, že písemná objednávka na znalecký posudek nebyla vystavena, že smlouva na zpracování znaleckého posudku nebyla uzavřena písemně, ale ústně, že znalecký posudek nebyl součástí komplexní zakázky a že sleva nebyla poskytnuta. Zbýlý podstatný obsah vyjádření (tj. kdy došlo k úhradě faktury za znalecký posudek a že úhrada šla na účet žalobce) vyplynul z předložených listin (tj. výpisu z účtu a knihy přijatých faktur).

V rámci místního šetření u HŠV stroje, a. s., byly pouze předány listiny (smlouva o dílo na vypracování znaleckého posudku, potvrzení o převzetí vypracovaných posudků, faktury za znalecké posudky a výpisy z účtu k platbám za posudky) a bylo zjištěno, že jiné obchodní vztahy mezi žalobcem a společnostmi nebyly uzavřeny.

Výše uvedené rozlišení respektuje závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012 - 31 (všechna zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), kde bylo v bodu [38.] uvedeno: *„Je pravdou, že zdejší soud například v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91 (publ. na www.nssoud.cz), konstatoval, že „provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkazy vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“ Z toho však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí. Zdejší soud k tomuto závěru dospěl například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97 (publ. na www.nssoud.cz): „Pokud je jediným účelem místního šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.“*

V nynější věci řádně proběhl důkaz listinami, které byly předtím získány v rámci místních šetření. O obsah těchto listin se mohlo finanční ředitelství ve svých rozhodnutích opřít. Procesně nepoužitelné naopak byly nové informace jdoucí nad rámec získaných listin, které byly získány z výpovědí osob účastnících se místního šetření. Rozsah informací, které nebylo možno použít, ale které se v rozhodnutích finančního ředitelství objevily, však byl velmi úzký – šlo jen o ústní vyjádření zachycené v protokolech z místních šetření, že nešlo o komplexní zakázku. Na tomto místě lze zmínit, že finanční ředitelství ve svých rozhodnutích vyvracelo žalobcovu tvrzení o fakturaci komplexního řešení problematiky. Své závěry, že nešlo o komplexní řešení, činilo jednak s odkazem na faktury přijaté a faktury vydané, dále pak s ohledem na listiny získané při místních šetřeních, jimiž byl proveden důkaz (e-mailová korespondence, písemné objednávky, smlouvy o dílo), jednak na základě ústní výpovědi při místních šetřeních. V daném ohledu byly nepoužitelné

pokračování

jen ústní výpovědi při místních šetřeních, zbylých podkladů se pochybení při místních šetřeních nedotkla.

Odhlíženo od zmínky o komplexní zakázce, finanční ředitelství ve vztahu k informacím získaným od dožádaných finančních úřadů uvedlo, že vypracování znaleckého posudku bylo objednáno u žalobce, který předložil zadavateli cenovou nabídku, a dále uvedlo, že úhrada za vypracování znaleckého posudku byla provedena na základě faktury vystavené žalobcem na účet žalobce. Finanční ředitelství se přitom odvolávalo na e-mailovou komunikaci a výpisy z účtu. Zmíněná zjištění nacházejí oporu v listinách předložených při místních šetřeních, důkaz těmito listinami byl přitom řádně proveden, finanční ředitelství se v daném ohledu odvolávalo na samotné listiny, nikoli na vysvětlení zúčastněných osob (tato vysvětlení tak skutečně sloužila jen k lepší orientaci v listinách, nebyla však pojata jako zdroj zjišťované informace, kterým byla listina).

Finanční ředitelství dále ve svých rozhodnutích v několika bodech shrnulo učiněná zjištění ohledně skutkového stavu (stručně: zadavatelé posudku požadovali vypracování posudku po žalobci, který jej nabízel na internetových stránkách; žalobce zasílal cenovou nabídku; žalobce ústně zadal vypracování znaleckého posudku Ing. Vaverkové a Ing. Kudlíkovi; po vypracování znaleckého posudku jej žalobce předal zadavateli; Ing. Vaverková a Ing. Kudlík vystavili fakturu žalobci a žalobce následně vystavil fakturu zadavateli na částku vyšší, než která byla fakturována jemu; zadavatel provedl úhradu na účet žalobce). Ve vztahu k těmto zjištěním se finanční ředitelství primárně odvolávalo na jiné podklady, které nevycházely z místních šetření, k čemuž lze dodat, že ani odkaz na listiny získané z místních šetření, jimiž byl proveden důkaz, by nebylo možno odmítnout. Konkrétně se finanční ředitelství odvolávalo zejména na dříve předložené faktury, vyjádření a odpovědi žalobce, žalobcovy účetní doklady apod.

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 dostatečné šíři a případně zda finanční orgány učinily správná a zákonná hodnocení.

V. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud shledal námitky v části IV. a) tohoto rozsudku jako nedůvodné, námitkám v části IV. b) tohoto rozsudku však vyhověl. Zdejší soud se tak neztotožnil s krajským soudem, že by procesní pochybení, která měla návaznost na místní šetření, měla tak široký dopad, jaký ve svém rozsudku popsal krajský soud. Vzhledem k tomuto zrušovacímu důvodu, který stále ponechává široký prostor pro hodnocení krajského soudu ve vztahu k odměnám za znalecké posudky, resp. konzultace k nim, v nynější věci, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení tak, aby krajský soud mohl uvedená hodnocení provést,

byť je již nyní zřejmé, že pro důvody popsané v části IV. a) tohoto rozsudku žalobou napadená správní rozhodnutí nemohou obstát.

Při zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení Nejvyšší správní soud postupoval dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. dubna 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu