



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **ALEMA Lanškroun s.r.o.**
sídlem Dvořáková 328, Žichlínské Předměstí, 563 01 Lanškroun
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad Pardubice**, IČ 72080043
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25. 4. 2016, č. j. 718805/16/2809-50050-606388,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 25. 4. 2016, č. j. 718805/16/2809-50050-606388 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobce náklady řízení ve výši 12 228 Kč k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo podle ust. § 77 odst. 4 a 8 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), rozhodnuto ve věci námitky podjatosti znalce Ing. L. Z., která byla vznesena žalobcem v daňovém řízení, a to tak, že znalec Ing. L. Z., není vyloučen z daňového řízení ve věci daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 týkající se žalobce. Žalobce v dané věci podal nejdříve žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, poté v souladu s právním závěrem, obsaženým v rozsudku NSS ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10 Afs 128/2016-68, podle něhož rozhodnutí o nevykloučení znalce je přezkoumatelné samostatnou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní v platném znění (dále jen „*s.ř.s.*“), poté změnil žalobu tak, že se jedná o žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. V této žalobě v podstatě tvrdil, co bylo již obsaženo v námitce podjatosti proti zmíněnému znalci, kterou uplatnil v daňovém řízení a o níž rozhodl žalovaný v rozhodnutí. Podjatost znalce spatřuje žalobce v porušení ust. § 77 daňového řádu, když znalcem v daňovém řízení byl jmenován Ing. L. Z., který je přímým konkurentem daňového subjektu, kdy ten působí od roku 1993 ve dvou společnostech, a to v PLAST FORM SERVICE I.M., spol. s r.o. a PLAST FORM SERVICE s.r.o., přičemž tyto obě společnosti jsou zaměřeny na oblast vstřikování plastů. A právě v daňovém řízení ve věci daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, které se týká žalobce, správce daně ověřuje u žalobce v rámci daňové kontroly oprávněnost snížení základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, když podle ust. § 34 odst. 4 a násl. zákona o dani z příjmu si může daňový subjekt odečíst 100 % výdajů, které v daném období vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje (dále jen „*VaV*“). Žalobce za uvedená zdaňovací období předložil projekty výzkumu a vývoje, ze kterých vyplývá, že předmětem jím deklarované vývojové činnosti je výroba vstřikovacích forem pro výrobu plastových dílců dle zadání a dokumentace zákazníka. Správce daně ustanovil zmíněného znalce za účelem zejména posouzení, zda se jedná o projekt VaV, kdy jím může být jen činnost, která obsahuje významný prvek novosti a přináší vyjasnění technické nejistoty (což vyplývá zejména z pokynu D-288, vydaném Ministerstvem financí ČR).
2. V žalobě, zejména v podání označeném jako „Odstranění vad žaloby“ ze dne 20. 6. 2017, kterým změnil žalobce na žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, když původně podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, uvedl žalobce, že znalec Ing. Z. získal za zdaňovací období let 2008 a 2009 informace a podklady obsahující know-how žalobce, které je součástí jeho obchodního tajemství, přičemž vznikla reálná hrozba zneužití získaných informací v konkurenčním boji. Součástí obchodního tajemství žalobce jsou například i informace o klientech a o tom, za jakých obchodních podmínek s nimi žalobce jednal a uzavíral smlouvy. Pokud by došlo ke zneužití těchto informací, byl by žalobce nenávratně poškozen či až zlikvidován. Žalobce poté poukázal i na konstantní soudní judikaturu NSS, kdy obdobný případ byl řešen ve prospěch žalobce (jedná se o rozsudek zdejšího soudu a NSS ve věci žalobkyně fortell, s.r.o., Lanškroun, a to rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 31/2016-195 a rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018-42). Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud dospěl v řízení vedeném pod ust. § 65 a násl. s.ř.s. k následujícím skutkovým a právním závěrům.
5. Smyslem institutu vyloučení z řízení pro podjatost je ochrana řádného průběhu řízení, které by mělo vyústit v zákonné a věcně správné rozhodnutí. V případě znalců (viz § 77 odst. 1 písm. c/, odst. 8 daňového řádu) má tento institut zabránit vzniku nepoužitelných znaleckých posudků (srov. např. bod 18 rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2016, č. j. 8 As 140/2015 – 37). Proto dosud nebylo pochyb o tom, že rozhodnutím o námitce podjatosti se „pouze“ upravují poměry ve správním řízení, resp. vytváří se předpoklady pro meritorní rozhodnutí ve věci samé (tedy jedná se o rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c/ s. ř. s.), a tudíž není samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví, neboť nezasahuje do veřejných subjektivních práv účastníka řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 – 23, publ. pod č. 114/2004 Sb. NSS, rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 56/2010 – 59, rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5 As 67/2013 – 21, rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2014, č. j. 7 As 192/2014 – 35, či z poslední doby např. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 As 29/2015 – 24, rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 As 226/2016 – 27, popř. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2017, č. j. 4 As 63/2017 – 39). Obdobně Ústavní soud setrvale judikuje, že rozhodnutí, jímž nebylo vyhověno námitce podjatosti ustanoveného znalce, je pouze procesním rozhodnutím a že *„nikoli toto procesní rozhodnutí, nýbrž až rozhodnutí ve věci samé je nadáno způsobilostí zasáhnout sféru základních práv a svobod, jež jsou chráněny prameny ústavního práva“* (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 9. 2017, sp. zn. IV. ÚS 2918/17, ze dne 8. 3. 2017, sp. zn. III. ÚS 558/17, ze dne 21. 7. 2016, č. j. IV. ÚS 1215/16, ze dne 21. 5. 2016, sp. zn. II. ÚS 521/14, ze dne 7. 1. 2010, sp. zn. III. ÚS 3133/09 atd.). Výše uvedené setrvale judikované závěry však neplatily v případě rozhodnutí NSS ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10 Afs 128/2016-68, podle něhož rozhodnutí o nevyločení znalce je přezkoumatelné samostatnou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve správním soudnictví v řízení vedeném podle ust. § 65 s.ř.s. Krajský respektoval posledně citované rozhodnutí NSS, obsahující zmíněný zcela nový a poněkud překvapivý závěr. A to tím spíše, když se jednalo o skutkově a právně obdobnou věc, jakou zdejší soud řešil ve věci vedené pod sp. zn. 52 Af 31/2016, kdy rovněž byla podána nejprve žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, zároveň rovněž žalobce v této jiné věci (fortell, s.r.o.) brojil proti rozhodnutí správce daně o ustanovení téhož znalce, též se jednalo o problematiku odpočtu od základu daně při realizaci výzkumu a vývoje. Tuto žalobu zdejší soud odmítl usnesením ze dne 17. 5. 2016, č. j. 52 Af 31/2016-51 jako nepřipustnou s odkazem na ust. § 85 s.ř.s., s tím, že zákonnost postupu správce daně je možné přezkoumat jen v rámci opravných prostředků proti rozhodnutí správního orgánu ve věci samé a následně NSS rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10 Afs 128/2016-128 toto usnesení zrušil a dospěl k již výše zmíněnému převratnému závěru, že rozhodnutí o nevyločení znalce v daňovém řízení je samostatně přezkoumatelné v soudním řízení, přičemž uložil krajskému soudu, aby umožnil žalobci, v nadsázce řečeno, „přemalovat“ žalobu na ochranu před nezákonným zásahem na žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, tj. rozhodnutí o nevyločení jmenovaného znalce v daňovém řízení postupem dle 37 s.ř.s. V dané věci krajský soud proto původně podanou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem neodmítl a po její změně na žalobu proti rozhodnutí o nevyločení znalce ji v souladu s výše zmíněným právním závěrem NSS projednal.

6. V dané věci je mezi účastníky nesporné, ostatně to vyplývá i ze správního spisu, že ve zmíněném daňovém řízení žalovaný ustanovil jmenovaného znalce z oboru strojírenství k posouzení technických otázek, týkajících se zmíněné problematiky, tj. posouzení toho, zda u žalobce došlo k oprávněnému snížení základu daně z příjmu právnických osob za zmíněné zdaňovací období, a to v souvislosti s jím uplatněnými výdaji na VaV v souvislosti s výrobou vstřikovacích forem pro výrobu plastových dílců dle zadání a dokumentace zákazníka. Jedná se v podstatě o obdobnou věc, která byla řešena v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 31/2016, kdy jiná obchodní společnost, tj. žalobce fortell, s.r.o. rovněž takto postupovala a v daňovém řízení byl rovněž ustanoven Ing. L. Z. za účelem vypracování stejného znaleckého posudku, tj. posouzení toho, zda se v daném případě jednalo o projekty VaV. Stejný žalovaný, tj. Finanční úřad v Pardubicích, rozhodl tak, že tento znalec není vyloučen z daňového řízení u tohoto jiného subjektu, krajský soud toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 31/2016-195 zrušil a kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku NSS svým rozsudkem ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018-42 zamítl.
7. Protože předmětem v dané věci je posouzení stejné otázky, tj. zda zmíněný znalec je v dané věci podjatý a nemůže zpracovat pro posouzení dané otázky znalecký posudek v daňovém řízení, je třeba vycházet i ze zmíněného rozhodnutí NSS. V tomto rozsudku NSS vycházel zejména z předchozího svého rozhodnutí vydaném ve věci sp. zn. 10 Afs 128/2016, kdy v rozsudku ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10 Afs 128/2016-68 uvedl, že *„Vyzrazení technického know-how a obchodního tajemství může být v případě konkurenčního vztahu daňového subjektu a ustanoveného znalce způsobilé významně poškodit práva daňového subjektu.“* Dále v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018-42 NSS zejména poukázal na konkurenční vztah mezi společnostmi, ve kterých působí znalec, a žalobcem (tj. společností fortell, s.r.o.).
8. Rovněž v dané věci se jedná v podstatě o stejný případ, když správci daně bylo nepochybně známo, že znalec Ing. L. Z. působí ve výše zmíněných obchodních společnostech (PLAST FORM SERVICE I.M., spol. s r.o. a PLAST FORM SERVICE s.r.o., když tyto společnosti jsou zaměřeny na oblast vstřikování plastů a v těchto společnostech je *„znalec aktivní“ (jednou jako technický ředitel, podruhé jako jednatel) ... znalec má tedy v jedné ze společností na starost technologickou stránku její obchodní činnosti, ve druhé je dokonce statutárním orgánem a náleží mu obchodní vedení společnosti“* (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018-42, bod 27). Při porovnání otázky, kterou má znalec posoudit v předmětném daňovém řízení, tj. otázky, zda výroba vstřikovacích forem pro výrobu plastových dílců dle zadání a dokumentace zákazníka žalobce, je skutečně jím deklarovaná vývojová činnost, s předmětem činnosti obou zmíněných obchodních společností, která vyplývá z výpisu z obchodního rejstříku těchto společností (tyto společnosti se zaměřují na zakázkovou výrobu vstřikování termoplastů, poradenskou a vědeckou činnost v této oblasti atd.), soud dospěl stejně jako v již zmíněném případě jiné obchodní společnosti (žalobce fortell s.r.o.) k závěru, že jsou dány důvody pro vyloučení tohoto znalce, když v takové situaci ani NSS *„nepovažuje za podstatné, zda konkurenční vztah obou společností se projevil přechodem některých klientů.“* Jak bylo vysvětleno výše, pro vyloučení znalce pro podjatost stačí existence objektivních okolností, u kterých nelze vyloučit vliv na jeho nestrannost a které tak vzbuzují pochybnosti o jeho nepodjatosti. V případě znalce tyto objektivní okolnosti byly stěžovateli i znalci od počátku známy a

žalobkyně je včas namítala (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018-42, bod 28).

9. K tomu je třeba uvést, že vyloučení osoby z důvodu pochybností o její nepodjatosti zajišťuje nejen to, že je rozhodování ve věci skutečně nestranné, ale že se takovým řízení z vnějšku jeví. Z těchto důvodů nejsou pro posouzení případné podjatosti znalce podstatné případné úvahy žalovaného o vhodnosti znalce ani skutečnost, že nebylo prokázáno zneužití obchodního tajemství žalobce znalcem. V předmětném posouzení dané věci nebyla podstatná odborná kompetence znalce ani jeho případné protiprávní jednání, ale pouze to, zda v daném případě existovaly pochybnosti o jeho nepodjatosti. Z konstantní soudní judikatury vyplývá, že pokud jsou zjištěny okolnosti zakládající pochybnost o podjatosti a nelze vyloučit její vliv na nestrannost posuzované osoby, je nutné rozhodnout o vyloučení (srov. např. závěry NSS vztahující se k otázce podjatosti dle s.ř.s., tj. ve vztahu k § 8 odst. 1 s.ř.s., obsažené v rozsudku NSS ze dne 16. 4. 2010, č. j. Nao 13/2010-68). Krajský soud vycházel tedy ze skutečnosti, že vyjádřením technického know-how a obchodního tajemství může být v případě konkurenčního vztahu daňového subjektu a ustanoveného znalce způsobitelné významně poškodit práva daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10 Afs 128/2016-68), přičemž toto nebezpečí vyjádření technického know-how a obchodního tajemství v daném případě je objektivně možné s ohledem ke stejnému obsahu a předmětu činnosti zmíněných obchodních společností, ve kterých znalec aktivní působí a obsahu a předmětu znaleckého posudku, který měl Ing. Z. v dané věci vypracovat pro posouzení výše zmíněné otázky.
10. Krajský soud tak dospěl k závěru, že v tomto případě byly dány důvody k vyloučení znalce z důvodu jeho podjatosti, a proto zrušil žalované rozhodnutí, když byl dán důvod pro zrušení žalovaného rozhodnutí pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., kdy nebyl v řízení ustanoven pro posouzení zmíněné otázky žalovaným nepodjatý znalec, což lze považovat za vadu řízení.
11. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle úspěchu ve věci (§ 61 odst. 1 s.ř.s.), když žalobci přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které zahrnují jednak poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, dále soudní poplatek za podaný návrh na předběžné opatření ve výši 1 000 Kč, odměnu a paušální náhradu za 2 úkony právní služby v souvislosti s účelně vynaloženými náklady, tj. příprava, převzetí věci a sepsání žaloby (2x 3 100 Kč a 2x 300 Kč), tj. 6 800 Kč + DPH, tedy paušální odměna a paušální náhrada s DPH ve výši 8 228 Kč, celkem tedy 12.228 Kč (§ 3,7,9,11,13 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 9. dubna 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu