



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci žalobce: **AŠ-ET spol. s r.o.**, IČ: 25231685, se sídlem v Praze 4, Žilinská 216, zast. Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem se sídlem v Sokolově, Rokycanova 1929, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné správy, k žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.9.2012, čj. 13114/12-1500-108784,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.9.2012, čj. 13114/12-1500-108784, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen na náhradě nákladů řízení zaplatit žalobci částku 16.458,51 Kč, a to do jednoho (1) měsíce od právní moci rozsudku, k rukám Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.

Odůvodnění

Žalobce napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 6.3.2012, čj. 104990/12/004935102100. Ve správním (daňovém) řízení nebyla žalobci přiznán nárok na náhradu nákladů řízení podle ust. § 107 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

V průběhu soudního řízení nabyt účinnosti ke dni 1.1.2013 zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterým přešla na Odvolací finanční ředitelství působnost mj. Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. Soud tak na straně žalovaného jedná po tomto datu s Odvolacím finančním ředitelstvím podle ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“); v dalším textu odůvodnění pak soud užívá pojmu „žalovaný“ podle kontextu jak pro Odvolací finanční ředitelství, tak i pro Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení, včetně zrušení prvostupňového správního rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Konkrétně v žalobě uplatňoval tyto žalobní body. Uváděl, že dne 23.1.2012 obdržel neformální výzvu ve

věci cizího daňového subjektu a následně dne 13.2.2012 další mail, kde byl vyzván, aby se dostavil k předání podkladů ve věci daňového subjektu „K&H pro-stav s.r.o.“. Z této výzvy je podle názoru žalobce zřejmé, že nebyl vyzván ve své vlastní daňové povinnosti, neboť výzva je neformální a netýkala se žádné ze záležitostí, které by u žalobce byly předmětem nějakého řízení nebo prověřování, proto žalobce nestíhá žádné důkazní břemeno. Žalobce je tak v daném případě v postavení svědka. Z následného jednání je pak podle názoru žalobce zřejmé, že předmětem bylo převzetí dokladů vztahujících se k cizímu daňovému subjektu. Žalobce uplatnil náhradu nákladů řízení u finanční správy, přičemž v žalobě uvedl podstatné důvody uvedené v napadeném i prvostupňovém správním rozhodnutí s tím, že s takovým postupem nesouhlasí, neboť podle jeho názoru je v rozporu s ust. § 107 daňového řádu. Odůvodnění rozhodnutí považuje za nedostatečné a nepřezkoumatelné.

Žalovaný s žalobou věcně nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž ve vyjádření uváděl obsahově obdobné důvody, jaké jsou součástí odůvodnění napadeného správního rozhodnutí.

K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž setrval na svém právním názoru a žádal o nařízení ústního jednání.

Při ústním jednání účastníci na svých procesních stanoviscích setrvali. Při tomto ústním jednání soud neprováděl dokazování, neboť návrhy důkazů ze strany žalobce jsou všechny obsaženy v předloženém správním spisu.

Z obsahu předloženého správního spisu plynou tyto pro posouzení důvodnosti podané žaloby podstatné skutečnosti.

Dožádáním Finančního úřadu v Blovicích byl Finanční úřad pro Prahu 4 dožádán o zjištění a sdělení údajů týkajících se žalobce, neboť v průběhu daňové kontroly společnosti K&H pro-stav s.r.o. vznikly pochybnosti, zda fakturované práce touto společností na počátku února 2010 byly skutečně započaty a vykonány až po 1.1.2010, a to společností žalobce, který vedl stavební deník jako generální dodavatel.

Ve věci proběhlo ústní jednání u Finančního úřadu v Sokolově dne 14.2.2012, o čemž byl pořízen protokol čj. 22674/12/155930 400677. V tomto protokole je mj. uvedeno, že se týká daňového subjektu AŠ-ET spol. s r.o., předmětem jednání bylo převzetí originálu stavebního deníku nebo jiných dokladů v originále, které se týkají uskutečněných prací pro daňový subjekt AŠ-ET spol. s r.o. prováděné subdodavatelským způsobem společností K&H pro stav s.r.o. V protokolu je dále uvedeno, že po předchozí domluvě (email ze dne 13.2.2012) se na finanční úřad dostavil Ing. Ladislav Kubice, zástupce daňového subjektu dle plné moci, a byl požádán, aby donesl originál stavebního deníku, zástupce daňového subjektu originál stavebního deníku donesl.

Žádostí ze dne 20.2.2012 uplatnil žalobce nároky na náhradu nákladů řízení podle ust. § 107 daňového řádu.

Rozhodnutím ze dne 6.3.2012, čj. 104990/12/004935102100, finanční úřad nárok na náhradu nákladů řízení nepřiznal (prvostupňové správní rozhodnutí). V odůvodnění je mj. uvedeno, že finanční úřad daňový subjekt nevyzval ani nepředvolal k účasti na žádném řízení, nepovažuje tak právní pomoc zmocněnce daňového subjektu za účelně vynaložené hotové výdaje ve smyslu ust. § 107 odst. 2 daňového řádu.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný (jeho právní předchůdce) žalobou napadeným rozhodnutím. K odvolání přiložil mj. e-mail ze dne 23.1.2012, v němž byl finančním úřadem pořádán o doručení stavebního deníku v originálu, obsahově totéž je uvedeno i v e-mailu ze dne 13.2.2012. V odůvodnění napadeného správního rozhodnutí je mj. uvedeno, že správce daně obdržel dne 17.1.2012 dožádání Finančního úřadu v Blovicích, jehož obsahem byla žádost o poskytnutí informací týkající se správnosti fakturace stavebních prací, jejichž byl odvolatel (žalobce) generálním dodavatelem při rekonstrukci pobočky České spořitelny a.s. v Plzni. Na základě tohoto dožádání správce daně kontaktoval mailem zástupce žalobce se žádostí o doručení originálů stavebního deníku a dalšího souvisejícího spisového materiálu (celkem dva shora zmíněné emaily, telefonický kontakt). Dne 14.2.2012 se zmocněný zástupce dostavil a předložil originály požadovaných písemností. V odůvodnění je dále uvedeno, že ust. § 107 daňového řádu upravuje náhradu nákladů třetích osob, které se na výzvu správce daně účastní daňového řízení, což jsou podle ust. § 22 daňového řádu osoby jiné, než daňový subjekt. V daném případě se o třetí osobu nejedná, neboť žalobce se při předložení požadovaných dokladů nacházel v postavení daňového subjektu, nikoliv v pozici třetí osoby. K předložení požadovaných dokladů došlo na základě dožádání učiněného v souladu s ust. § 17 daňového řádu místně příslušným správcem daně odvolatele (žalobce).

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

Podle ust. § 107 odst. 2 daňového řádu: *„Pokud se na výzvu správce daně zúčastní řízení třetí osoba, náleží jí náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak; to platí i pro náklady vzniklé při vyhledávací činnosti. Jde-li o právnickou osobu, náleží jí úhrada účelně vynaložených nákladů, zejména hotových výdajů a mzdových prostředků.“* Podle odst. 3 tohoto ustanovení: *„Nárok na náhradu může třetí osoba uplatnit u správce daně, na jehož výzvu se řízení zúčastnila, spolu s doklady prokazujícími uplatňované nároky do 8 dnů ode dne účasti, jinak tento nárok zaniká.“*

Podle ust. § 22 daňového řádu: *„Třetími osobami se rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.“*

Podle ust. § 20 odst. 1 daňového řádu: *„Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“*

Podle ust. § 79 daňového řádu: *„(1) Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem.*

(2) Každý je povinen podat správci daně vysvětlení; pro odepření vysvětlení se obdobně použije § 96 odst. 2 až 4.

(3) Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.

(4) O podaném vysvětlení sepíše správce daně podle povahy vysvětlení protokol nebo úřední záznam.“

V této věci je zásadním sporem mezi účastníky řízení posouzení, zda byl žalobce daňovým subjektem, či nikoliv (tedy třetí osobou), neboť na posouzení této skutečnosti spočívá rozhodovací důvod napadeného rozhodnutí (byť v předkládací zprávě finančního úřadu, odůvodnění prvostupňového správního rozhodnutí a ve vyjádření žalovaného k žalobě jsou naznačeny i důvody jiné). V této souvislosti je nutné upozornit na skutečnost, že odůvodnění prvostupňového správního rozhodnutí spočívá na důvodech jiných, a to na posouzení, zda se jedná o účelně vynaložený hotový výdaj (jak plyne z tohoto odůvodnění), nicméně žalovaný tento rozhodovací důvod do svého odůvodnění nepřevzal a opřel své rozhodnutí o rozhodovací důvod jiný (tedy pouze na hodnocení, zda žalobce je či není daňovým subjektem). Za této situace tak soud musí vycházet z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, které reagovalo na podané odvolání, a které uvedlo tuto právní argumentaci, neboť to je napadené správní rozhodnutí, které soud přezkoumává. Obecně je sice nutné korektně uvést, že odůvodnění jak odvolacího, tak i prvostupňového správního rozhodnutí v případě zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí tvoří jeden logický celek, tak tomu ale v tomto případě zjevně nebylo (rozhodovací důvod v obou rozhodnutích je jiný).

Při posouzení skutečnosti, zda je žalobce daňovým subjektem, či nikoliv (pro naplnění či nenaplnění dispozice právní normy podle ust. § 107 odst. 2 daňového řádu ve výkladu, jak jej provedl žalovaný) je nutné vycházet z logického a systematického výkladu tohoto pojmu, který nabízí přímo daňový řád ve svém ust. § 20 odst. 1 - tedy jako osobu, kterou tak označuje zákon. Podle komentáře k daňovému řádu: *„Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků neobsahuje daňový řád konkrétní vymezení daňového subjektu. Naopak stojí na zásadě, že kdo je daňovým subjektem, bude konkrétně stanoveno v jednotlivých hmotněprávních zákonech upravujících daňové povinnosti...”* (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, komentář k tomuto ustanovení).

Při posouzení, kdo je daňovým subjektem, je tak nutné vycházet z hmotněprávního vymezení, tedy toho, zda tato osoba podléhá příslušné konkrétní dani, resp. spíše lépe pro praxi vymezení, zda je účastníkem konkrétního daňového řízení, které se týká její daně či daňové povinnosti. Jak je patrné z obsahu správního spisu, v tomto případě se jednalo o daňovou kontrolu u společnosti K&H pro-stav s.r.o., jak zcela jasně plyne z dožádání Finančního úřadu v Blovicích ze dne 17.1.2012. Tato skutečnost byla důvodem pro to, aby žalobce předložil příslušný stavební deník, tedy splnil povinnost, kterou mu uložil správce daně, přičemž je pak již vcelku nerozhodné, u kterého místně příslušného správce daně tak učinil (tedy v tomto případě u dožádaného Finančního úřadu v Sokolově). Jednalo se tak o daň subjektu jiného, rovněž příslušné daňové řízení tak bylo vedeno se subjektem od žalobce odlišným; v rámci tohoto daňového řízení došlo k výzvě správce daně žalobci. Pokud ve výkladu postoupíme logicky k hodnocení příčiny a následku, tak nebýt tohoto daňového řízení u daňového subjektu K&H pro-stav s.r.o., správce daně by neměl žádný důvod, aby žalobce vyzýval k předložení příslušného stavebního deníku v tomto okamžiku (pochopitelně pouze v případě, pokud by se sám žalobce subjektem nějakého daňového řízení nestal, tomu tak ale v tomto případě nebylo). Je tak nutné uzavřít, že podle názoru soudu jediným možným výkladem této právní normy je výklad, že se musí jednat o daňový subjekt, jehož postavení upravuje příslušné hmotné právo. Soud nesouhlasí s právním názorem žalovaného, že by samotná skutečnost, že k výzvě přistoupil dožádaný správce daně, měla z žalobce učinit příslušný daňový subjekt – i v případě dožádání je nutné posuzovat žalobce jako osobu třetí, tedy osobu odlišnou od daňového subjektu, neboť žalobce nebyl nijak hmotněprávně identifikován jako daňový subjekt. Samotné dožádání podle daňového řádu je pouze procesněprávním postupem, který určitým způsobem upravuje nějakou část daňového řízení,

samo o sobě však nemůže zakládat hmotněprávní povinnosti určité osoby, jak má na mysli definice daňového subjektu podle ust. § 20 odst. 1 daňového řádu.

V této souvislosti pak soud nemůže ani souhlasit s tím, že by žalobce nebyl přímo správcem daně vyzván ke splnění příslušné povinnosti. Je sice pravda, že obsahem spisu (ani tvrzením účastníků) není žádná formalizovaná výzva ke splnění nějaké konkrétní povinnosti, nicméně ve správním spisu jsou dvě emailové (neformální) výzvy pracovníka správce daně, aby žalobce splnil určitou povinnost (předložil v originále stavební deník). Vzhledem ke skutečnosti, že podle ust. § 76 odst. 2 daňového řádu je správcem daně každý povinen podat vysvětlení v rámci vyhledávací činnosti (což v daném případě v případě žalobce splněno bylo, neboť on sám nebyl daňovým subjektem a byl tak třetí osobou, z jeho pohledu se tak jednalo o vyhledávací činnost, byť u příslušného daňového subjektu šlo již o daňovou kontrolu), pokud žalobce splnil tu povinnost, kterou mu (být neformálně) uložil správce daně či ho k tomu vyzval, jednalo se o plnění povinnosti podle daňového řádu, při jejímž nesplnění by přicházelo v úvahu využití sankčních ustanovení (např. uložení pokuty podle ust. § 247 daňového řádu).

Lze tak uzavřít, že pokud žalovaný vycházel z právního názoru, že žalobce byl v daném případě v postavení daňového subjektu, neboť příslušný úkon prováděl správce daně na základě dožádání, jedná se podle názoru o právní názor nesprávný a žaloba je tak v tomto směru důvodná. Proto soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je správní orgán právním názorem soudu vázán (ust. § 78 odst. 1, 4, 5 s.r.s.). Pro úplnost soud dodává, že nepřistoupil ke zrušení prvostupňového správního rozhodnutí, neboť shora uvedené vady v právním názoru lze zhojit v odvolacím řízení.

Soud pak dále pro úplnost ještě uvádí, že rozhodovací důvod, který použil finanční úřad v odůvodnění prvostupňového správního rozhodnutí (tedy posouzení, zda se v případě žalobce jedná o účelně vynaložené hotové výdaje) považuje za důvod v souladu se zákonem, který by v soudním přezkumu obstál.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.r.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, ve věci byl úspěšný žalobce, soud mu náhradu nákladů přiznal, a to úhradu soudního poplatku (3.000,- Kč), a dále odměnu za zastupování daňovým poradcem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Konkrétní výše odměny tvoří 2 úkony po 2.100,- Kč a dva režijní paušály po 300,- Kč (převzetí věci a sepsí žaloby – ust. § 9 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. účinné do 31.12.2012), a jeden úkon po 3.100,- Kč a jeden režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 9 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném od 1.1.2013 – účast u ústního jednání). Dále soud přiznal žalobci jízdné z místa sídla jeho zástupce do místa jednání soudu dne 31.3.2016 podle ust. § 157 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a to za celkem 298 km (Sokolov – Praha a zpět) osobním motorovým vozidlem BMW, průměrná spotřeba 9,7 litrů na 100km při ceně paliva podle vyhlášky č. 385/2015 Sb. – 29,50 Kč za jeden litr, dále paušální náhrada 3,80 Kč za 1 km, dále náhrada za promeškaný čas podle ust. § 14 odst. 1, 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. celkem za 10 půlhodin po 100,- Kč. Pro úplnost soud uvádí, že daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty, proto jeho odměna a náhrada výdajů (cestovné a náhrada za promeškaný čas) je zvýšen o zákonnou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 21%, naopak úhrada soudního poplatku takovým zdanitelným plněním není, proto není do základu daně započtena. Konkrétní rozpis nákladů řízení pak činí: odměna: 2100 Kč x 2 + 21% DPH, odměna - 3100 Kč x 1 + 21% DPH, režijní paušál - 300 Kč x 3 + 21% DPH, náhrada za promeškaný čas 100 Kč x 10 + 21%

DPH, cestovné - 1931 Kč x 1 + 21% DPH, soudní poplatek - 3000 Kč x 1, celkové náklady řízení bez vyčíslení DPH : 14131 Kč, DPH 21% : 2337,51 Kč, celkové náklady řízení s vyčíslením DPH : 16468,51 Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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 nejblíže 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, 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.

V Praze dne 31. března 2016

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu