



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: AŠ-ET spol. s r.o.**, se sídlem Žilinská 216, 141 00 Praha, IČ 252 31 685, *zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2010, č.j. 1736/10-1300-402419,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2010, č.j. 1736/10-1300-402419, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému .
- II. Žalovaný je p o v i n e n nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 14.232,- Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně Ing. Ladislava Kubici do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku .

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 6. 5. 2010 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2010, č.j. 1736/10-1300-402419 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu v Aši (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 20. 2. 2008 č.j. 5331/08/124970/2112 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*dodatečný platební výměr*“). Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 3.610,- Kč.

Správa daní a poplatků byla v rozhodném období (viz bod „[III] *Správní spis*“ tohoto rozsudku) upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též je „*daňový řád*“).

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též je „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Soud pro úplnost uvádí, že v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb. se jako žalovaný správní orgán označuje Odvolací finanční ředitelství.

[I] Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě

Žalobkyně v žalobě předně uvedla, že daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2004 u ní byla zahájena místně nepříslušným Finančním úřadem v Karlových Varech, když na základě kontroly pak tento místně nepříslušný úřad sestavil zprávu z daňové kontroly č.j. 147057/07/128540/2304, kde mimo jiné i vyčíslil dodatečně vyměřenou daň. Toto vyčíslení pak bez bližšího zkoumání v té době místně příslušný Finanční úřad v Aši převzal na platební výměr č.j. 5331/08/124970/2112 ze dne 20.2.2008. Žalovaný v rozporu s § 16 odst. 4 a dále § 31 odst. 8 daňového řádu navýšil daňovou povinnost žalobkyně.

Žalobkyně dále namítala, že odůvodnění, že v odvolání napadený postup, kdy u firem majícím posoudit cenu obvyklou pro vyřazené počítače probíhalo místní šetření, je obcházením zákona a hrubou desinterpretací prováděné činnosti. Tyto firmy ani jejich pracovníci nedisponují kvalifikací pro obor znalec. Uvedeným pracovníkům, u kterých prý probíhalo místní šetření, které však zajisté nemůže probíhat ve věci daňového řízení jiné firmy než té, která je šetřena, a jde tudíž o nezákonný postup a důkazy získané v rozporu se zákonem, byly poskytnuty jen dílčí informace, dané zboží nikdy neviděli a nemohli posoudit jeho skutečný stav a tudíž cenu.

Byli-li daní pracovníci vyslýcháni a odpovídali na otázky související s daňovým řízením žalobkyně, pak jde nepochybně o výslech svědků a bránění účasti na tomto výsledku pseudodefinováním postupu jako místního šetření je zneužitím zákona.

Jde o zcela nepřípustné obcházení zákona a to opakovaně, pokud je znemožněno právo na přítomnost žalobkyně při jednání se znalci, v tomto případě však toliko třetími osobami, jejichž výpověď používá žalovaný orgán jako důkaz.

Jednání žalovaného je v hrubém rozporu se zákonem chráněnými právy žalobkyně a podklady, na jejichž základě žalovaný navýšil daň, nesplňují požadavky na důkazy použitelné v daňovém řízení.

Žalobkyně rovněž uvedla, že napadá rozhodnutí žalovaného o dodatečném stanovení daně z příjmů právnických osob, o zamítavém odvolání proti rozsahu, kterým bylo umožněno nahlížet do spisu.

Žalovaný správní orgán se k věci vyjádřil v podání datovaném dne 20. 8. 2010. Navrhoval zamítnutí žaloby, když v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Kromě toho dále uvedl, že správce daně v rámci prováděných šetření nikdy nepožadoval, aby dotazovaní ocenili počítače žalobkyně, které v té době správce daně nemohl mít fyzicky k dispozici a nemohl je tedy ani dotazovaným osobám fakticky předložit, když žalobkyně tvrdila, že byly zlikvidovány. Uvedeným osobám nebylo známo, v jaké souvislosti se mají k cenám počítačů vyjádřit, ani nebyly dotazovány na jakékoliv skutečnosti vztahující se k žalobkyni samotné či k předmětnému daňovému řízení. Cílem žalobou napadeného postupu správce daně bylo zjistit cenu, za kterou se běžně obchodovalo s použitými počítači, odpovídající době vyřazení (potažmo stáří počítače) a určitému konkrétnímu typu počítače. Za tím účelem sdělil správce daně dotazovaným osobám specifikaci (čili úplné typové označení) předmětných notebooků tak, jak je žalobkyně zaznamenala ve své evidenci, tedy údaje dostatečně charakterizující předmětný hardware. Z výše uvedených skutečností je zřejmé, že správce daně v rámci daňového řízení nevyžadoval znalecké posudky ani neprováděl výslechy svědků. Správce daně prováděl šetření za účelem zjištění obecně platné časové ceny konkrétních provedení notebooků. Lze důvodně předpokládat, že takové ceny jsou běžně známy osobám, které těmito počítači obchodují, a to bez ohledu na kvalifikaci těchto osob. Správce daně se těchto osob dotazoval jakožto osob přezvědných na skutečnosti jim obecně známé. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně nebyla zkrácena na právu být přítomna výslechu svědků a klást jim otázky, když se zde o výslech svědků nejednalo. Nejednalo se tedy o nezákonný postup a důkazy takto získané nebyly získány v rozporu se zákonem.

[III] Správní spis

Ze správního spisu se k věci podávají následující základní skutečnosti. Finanční úřad v Karlových Varech provedl v období od 23. 6. 2006 do 17. 12. 2007 u žalobkyně kontrolu zaměřenou na dodržování zákonů č. 588/1992 Sb. a č. 235/2004 Sb. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím byl rok 2004. Výsledky kontroly byly zaznamenány ve zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 31.12.2007, č.j. 147057/07/128540/2304. Zpráva byla projednána dne 21. 1. 2008. Finanční úřad v Aši vydal dne 20. 2. 2008 pod č.j. 5331/08/124970/2112 dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 3.610,- Kč. Žalobkyně se proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolala. Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 5. 3. 2010, č.j. 1736/10-1300-402419, odvolání zamítlo.

[III] Původní rozhodnutí krajského soudu, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Krajský soud v Plzni rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 31. 8. 2012, č.j. 57Af 33/2010-68 (dále též jen „*původní rozsudek KS*“), když rozhodnutí tehdejšího Finančního ředitelství v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný správní orgán proti tomuto rozhodnutí brojl kasační stížností a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 6. 2013, č.j. 5 Afs 79/2012-18 (dále též jen „*Rozsudek NSS*“), původní rozsudek KS zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zatímco krajský soud v původním rozsudku spatřoval jako základní žalobní bod to, že žalobkyně namítala, že kontrolu prováděl místně nepříslušný správce daně

bez příslušného pověření, resp. že v pověření nebyly sděleny konkrétní důvody, resp. že ani neexistovaly důvody pro pověření, přitom tato skutečnost by měla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud tento názor nesdílel a v tom duchu konstatoval, že „(...) *pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že z obsahu prvního odstavce žaloby lze dovodit, že žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné mj. i pro nedůvodné pověření místně nepřislušného správce daně k provedení daňové kontroly, učinil tak zcela nepřípadně.* (...)“.

Ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

[IV] Nové posouzení věci krajským soudem

Soud po provedeném jednání, v němž strany sporu setrvaly na svých stanoviscích, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podstatou souzeného sporu byla žalobkyní namítaná nemožnost účastnit se výslechu osob, které se vyjadřovaly k cenám tří typů notebooků (IBM THING PAD 760 XL, COMPAQ ARM-4150T, ASUS-FP 00/1488), a klást těmto osobám otázky. Zatímco žalobkyně považovala úkony správce daně ve vztahu k těmto osobám za výslech svědků, správce daně je označoval jako dotazování se osob přezvědčných na skutečnosti jim obecně známé, z čehož dovodil, že v takovém případě žalobkyně nebyla zkrácena na právu být přítomna výslechu svědků a možnosti klást jim otázky, když se o výslech svědků nejednalo.

Není pochyb o tom, že nemožnost daňového subjektu zúčastnit se v rámci daňového řízení výslechu svědka (či znalce) a klást mu otázky (míněna nemožnost způsobená neinformováním o takovém výslechu ze strany správce daně), je v rozhodovací činnosti správních soudů dlouhodobě a konstantně považována za pochybení, které je, má-li vliv na zákonnost rozhodnutí správního orgánu, důvodem pro zrušení takového rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud však tento závěr vyslovil i ve vztahu k osobám přezvědčným.

V rozsudku NSS ze dne 24. 7. 2007, č.j. 2 Afs 194/2006-52, (k dispozici na www.nssoud.cz) je k tomu uvedeno mj. následující: „(...) *K porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. však došlo, a to z následujících důvodů: Oprávnění daňového subjektu zakotvené v tomto ustanovení je konkretizací jednoho z aspektů práva na spravedlivý proces (čl. 36*

a násl. LZPS). Podle konstantní judikatury Ústavního soudu jsou orgány veřejné správy i v řízení podle d. ř. povinny postupovat v souladu s těmito základními zásadami (srov. např. nálezh Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). V textu § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. je výslovně stanoveno oprávnění daňového subjektu klást při ústním jednání a místním šetření otázky svědkům a znalcům. **Podle názoru Nejvyššího správního soudu by však použití přísně gramatického výkladu při interpretaci tohoto ustanovení bylo přepjatým formalismem a porušením výše uvedeného práva na spravedlivý proces.** Účelem tohoto ustanovení je zajistit řádné zjištění skutkového stavu (§ 31 odst. 2 d. ř.), a to především kladením doplňujících otázek, které mohou zpřesnit výsledek slyšené osoby ve vztahu k jeho předmětu. (...) Za určitých okolností pak využití tohoto práva může dokonce zabránit znevěrohodnění výsledku těchto osob tím, že vyváží případný jednostranný pohled správce daně na šetřený problém. **Pokud tímto pohledem posoudíme rozdíl mezi výsledkem svědka nebo znalce a osoby přezvědné, dojdeme k názoru, že toto právo daňového subjektu by mělo být zachováno i v případě osoby předzvědné, neboť její výpověď může mít pro zjištění učiněná správcem daně (a tím i pro daňový subjekt) stejné důsledky jako výsledek svědka nebo znalce.** (...) Výklad zákona, který by za této situace upřel daňovému subjektu právo klást takto vyslychaným osobám otázky, když v případě výsledku znalce (v jehož případě se dá předpokládat jistá zaručená míra objektivitu, kterou má zajistit státní regulace postavení znalců) je mu toto právo přiznáno, by porušoval výše uvedené právo daňového subjektu na spravedlivý proces. Je také nutné zdůraznit, že zákonodárce při ukládání práv a povinností svědkům a osobám přezvědným (§ 8 d. ř.) mezi těmito osobami nerozlišuje (pouze v odst. 5 osobu předzvědnou definuje). Osoba přezvědná je tak např. stejně jako svědek povinná vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, může výpověď odepřít jen ze zákonem stanovených důvodů a musí být stejně jako svědek před výsledkem poučena o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. I z tohoto pohledu by bylo nelogické a nesystematické v případě práv daňového subjektu ke stejnému předmětu (tedy výsledku těchto osob) mezi těmito osobami tak zásadním způsobem rozlišovat. V neposlední řadě pro tento výklad svědčí i ust. § 2 odst. 2 d. ř., které ukládá správci daně v daňovém řízení postupovat v úzké součinnosti s daňovými subjekty. Pro podporu svého tvrzení Nejvyšší správní soud odkazuje na vyjádření stejného názoru v odborné literatuře: „Podle analogie, jež je v procesním právu zásadně přípustná, zejména jde-li o ochranu práva subjektu, s nímž se řízení vede, a případně i s ohledem na již shora citované ustanovení článku 36 odst. 1 LZPS (z něhož vyplývá právo na spravedlivý „fair proces“), by se oprávnění klást otázky mělo vztahovat i na osoby přezvědné, neboť výpověď osoby přezvědné může v mnoha případech ovlivnit důkazní situaci výrazněji nežli třeba výpověď svědka.“ (Kindl. M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2002, str. 127). Lze tedy uzavřít, že **daňový subjekt má ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) d. ř. ve vztahu k pracovníkům správce daně právo klást otázky při ústním jednání a místním šetření nejen svědkům a znalcům, ale i osobám přezvědným.** (...).

Vzhledem k výše uvedeným závěrům Nejvyššího správního soudu pak bylo pro rozhodnutí krajského soudu zcela lhostejné, zda předmětné osoby vystupovaly v daňovém řízení jako svědci (jak tvrdí žalobkyně) nebo osoby přezvědné (což namítá žalovaný), protože správce daně měl povinnost informovat daňový subjekt (= žalobkyni) o výsledku takových osob, umožnit mu se těchto úkonů zúčastnit a klást těmto osobám otázky. Správní orgán však

této povinnosti nedostál (a ani to nezpochybňuje). A protože informace o cenách notebooků poskytnuté vyslechnutými osobami byly v daňovém řízení použity pro dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty žalobkyni, což správce daně rovněž nezpochybnil, došlo z jeho strany k pochybení, které mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Hlavní žalobní námitka tak byla shledána důvodnou. Naopak námitka vyslovená v samém závěru žaloby a týkající se nahlížení do spisu byla nedůvodná, protože napadené rozhodnutí se k nahlížení do spisu nevztahovalo.

Na základě uvedeného soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. [ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem majícím za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Současně soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému. V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byla úspěšná žalobkyně (mezitímní úspěch žalovaného v řízení před kasačním soudem nemá z tohoto pohledu, vzhledem k následnému zrušení napadeného rozhodnutí krajským soudem, význam).

Žalobkyni v řízení před Nejvyšším správním soudem žádné náklady nevznikly a pro řízení před krajským soudem jí byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši **14.232,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši **2.000,- Kč** a dále z odměny zástupce za dva úkony právní služby v plné výši poskytnuté před 1. 1. 2013, tj. po **2.100,- Kč/úkon**, a jeden úkon právní služby v plné výši poskytnutý po 31. 12. 2012, tj. za **3.100,- Kč/úkon**, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po **300,- Kč/úkon** podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, žaloba a účast na jednání před soudem.

Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou ze Sokolova do Plzně a zpět dne 10. 12. 2013, a to ve výši **600,- Kč** [100,- Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu].

Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši **1.309,- Kč** za cestu ze Sokolova do Plzně na jednání soudu a zpět dne 10. 12. 2013 a představující celkem 196 km při použití osobního vozu tov. zn. KIA Sportage s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 8,53 litru na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,60 Kč, což v daném případě činí **705,- Kč** [3,60 Kč x 196 km/2], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí **604,- Kč** {[(8,53 litru x 36,10 Kč)/100] x 196 km/2}, to vše ve smyslu § 13 odst. 4 advokátního

tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 2, odst. 3 větou třetí a odst. 4 větou čtvrtou zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2013), když cena benzínu automobilového 95 oktanů stanovená v § 4 písm. a) vyhlášky č. 472/2012 Sb. činí 36,10 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,60 Kč.

Protože žalobkyně byla zastoupena zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **2.123,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu