



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce V. N.
zastoupen JUDr. Davidem Novákem, Ph. D., advokátem
sídlem Na Okraji 439/44, 162 00 Praha 6,

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2020 č. j. 21860/20/5100-41451-712241,
o nároku na náhradu nákladů řízení,

takto :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 6. 2020 č. j. 21860/20/5100-41451-712241 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Davida Nováka, Ph. D., advokáta, sídlem Na Okraji 439/44, 162 00 Praha 6.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 23. 7. 2020, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2020, č. j. 21860/20/5100-41451-712241 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 2. 10. 2019 tak, že žalobci bylo přiznáno svědecké ve výši 684,48 Kč. Žalobce nesouhlasí s rozhodnutím v části týkající se náhrady ušlého výdělku, kdy žalobci byl přiznán pouze za dobu účasti na úkonu samotném, nikoliv též za cestu do místa úkonu a po dobu jeho návratu, jak žalobce požadoval, když žalobci uchází výdělek již za tuto dobu. Žalobce naopak souhlasí s náhradou hotových výdajů a s výpočtem hodinového ušlého výdělku.
2. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na znění § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb., (dále jen vyhláška), které jasně určuje, že náhrada ušlého výdělku se odvíjí bez dalšího od každé započaté hodiny účasti na řízení nebo jiném postupu správce daně. Jiná úprava je u zaměstnanců, kterým se přiznává náhrada za dobu nepřítomnosti v práci. Žalobce je však osobou mimo pracovní poměr, které nelze vydat potvrzení od třetí osoby, ze které by bylo objektivně zjištělné, kolik hodin z „pracovní doby“ nevykonávala svou výdělečnou činnost, a proto je nutné počátek a konec účasti na řízení takové osoby jasně časově definovat, jak činí vyhláška. V posuzované věci byl počátek a konec účasti na řízení objektivně určen z protokolu o výsledku svědka, který byl zahájen v 8:46 hod. a ukončen v 10.03 hod. Rozšiřující výklad žalobce nemá oporu v zákoně.
3. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
4. Mezi účastníky není spor o tom, že správce daně žalobce předvolal k podání svědecké výpovědi, žalobce se k svědeckému výsledku dostavil, není sporné, jak dlouho výslech trval, ani to, že žalobce strávil určitou dobu cestou z místa svého bydliště do místa výslechu a zpět. Rovněž není sporná výše průměrného výdělku žalobce.
5. Mezi účastníky je spor pouze o to, zda žalobci náleží náhrada výdělku též za dobu, kdy cestoval ke správci daně a zpět, a nemohl tak konat svou výdělečnou činnost.
6. Vztah mezi správcem daně a žalobcem upravuje § 107 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále je „daňový řád“), podle kterého:

(2) 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.

(7) Při stanovení hotových výdajů spočívajících v náhradě jízdného, stravného a náhradě prokázaných výdajů za ubytování se použijí obdobně příslušná ustanovení zákoníku práce.

(8) Rozsah, ve kterém jsou hrazeny hotové výdaje, s výjimkou výdajů podle odstavce 7, a náhrada ušlého výdělku, a postup při jejich stanovení a úhradě stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.

7. Vyhláška, na kterou odkazuje osmý odstavec citovaného ustanovení, je vyhláška č. 382/2010 Sb., která pro osoby samostatně výdělečně činné ohledně náhrady ušlého výdělku upravuje v § 3 odst. 2 následující (zdůrazněn podtržením provedl krajský soud):

Náhradu ušlého výdělku oprávněné osoby, která nesplňuje podmínky podle § 2, avšak je výdělečně činná a účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní jí bránila ve výkonu této činnosti, za každou započatou hodinu její účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní tvoří částka vypočtená ze základu pro výpočet náhrady ušlého výdělku děleného počtem pracovních hodin připadajících na kalendářní rok při čtyřicetihodinové týdenní pracovní době.

8. Ustanovení § 2 odstavec 1 vyhlášky upravuje náhradu ušlého výdělku pro osoby zaměstnané (zdůrazněn podtržením provedl krajský soud):

Náhradu ušlého výdělku tvoří částka vypočtená tak, že se průměrný hrubý hodinový výdělek vynásobí počtem započatých hodin z pracovní doby, kdy oprávněná osoba nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní; od takto vypočtené částky se odečte případná výše hrubého výdělku poskytnutá zaměstnavatelem za dobu nepřítomnosti.

9. Z jazykového výkladu je zřejmé, že vyhláška pro určení délky doby, za kterou se poskytuje náhrada ušlého výdělku, používá u osob zaměstnaných a osob jinak výdělečně činných odlišné parametry; u zaměstnanců je rozhodující počet započatých hodin, kdy tato osoba nevykonávala práci pro účast na řízení, u osob jinak výdělečně činných je rozhodující počet započatých hodin účasti na řízení, pokud ji tato účast bránila ve výkonu této činnosti.

10. Žalovaný z této odlišnosti dovodil, že pro určení počtu hodin, za které se žalobci poskytuje náhrada ušlého výdělku, hraje roli pouze samotná doba trvání výsledku, nikoliv doba, po kterou žalobce pro účast na tomto výsledku nemohl vykonávat svou výdělečnou činnost (bránila výkonu činnosti). Pro takový výklad však uvedené ustanovení neposkytuje oporu.

11. Předně, účelem uvedených ustanovení vyhlášky je stanovit rozsah a způsob stanovení náhrady ušlého výdělku (viz § 1 odst. 1 vyhlášky; též např. Matyášová, L., Grossová, M. E., Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges. 2015. 423s). Právo na tuto náhradu zakotvuje obecně citované ustanovení § 107 odst. 2 daňového řádu. Jak vyplývá z důvodové zprávy k tomuto ustanovení a z jeho samotného textu, předpokladem pro vznik tohoto práva je 1. výzva správce daně k účastnění se řízení, 2. existence zisku (výdělek) ušlého z důvodu účasti na řízení, 3. absence odměny stanovené jiným předpisem. Konkrétně důvodová zpráva uvádí: *Odstavec 2 upravuje rozsah náhrady nákladů třetí osobě, která je fyzickou osobou, a která se na výzvu správce daně účastní řízení. Takové osobě je správce daně povinen nahradit účelně vynaložené hotové výdaje a ušlý výdělek, pokud se nejedná o osobu, jejíž odměna je stanovena zvláštním právním předpisem, např. pro znalce a tlumočníky, pak správce daně nahrazuje pouze tuto odměnu a hotové výdaje. Správce daně uhradí i náklady vzniklé při vyhledávací činnosti. Jedná-li se o účast právnické osoby v případě, kdy se osoba jednající jejím jménem*

dostaví na výzvu správce daně, náleží této právnické osobě úhrada účelně vynaložených nákladů, zejména hotových výdajů a mzdových prostředků.

12. Z uvedeného je zřejmé, že hlavním cílem ustanovení § 107 daňového řádu je kompenzovat třetí osobě výpadek příjmu, který ji vznikl v souvislosti s účastí na daňovém řízení, a to bez ohledu na zdroj tohoto příjmu. Vyhláška, která řeší konkrétní způsob stanovení ušlého výdělku, uvedené předpoklady rovněž zakotvuje, když jak pro přiznání náhrady pro osoby zaměstnané, tak pro osoby jinak výdělečně činné, stanoví podmínku, spočívající v tom, že účast na řízení musí oprávněné osobě bránit ve výkonu tohoto zaměstnání/výdělečné činnosti. Dále stanoví postup, jak doložit, že k tomuto bránění došlo. U osob zaměstnaných je to „potvrzení zaměstnavatel nebo jiný doklad“, který obsahuje předepsané náležitosti – průměrný hrubý hodinový výdělek, počet započatých hodin, kdy oprávněná osoba nevykonávala práci a výši poskytnutého hrubého výdělku (§ 2 odst. 3 a 4 vyhlášky). U osob jinak výdělečně činných žádný takový doklad vyžadován není, což vyplývá z logiky věci, když u těchto osob zpravidla není žádný subjekt, schopný potvrzení vydat. Proto vyhláška počítá s *počtem pracovních hodin připadajících na kalendářní rok při čtyřicetihodinové týdenní pracovní době*.
13. Neexistence předepsaného dokladu ovšem nijak nemodifikuje právo těchto osob na to, aby jim byl výpadek v příjmu nahrazen, přičemž takové omezení nevyplývá ani z textu § 3 odst. 1 vyhlášky, ani z jiného ustanovení této vyhlášky. Vyhláška totiž nedefinuje, že účastí na řízení se rozumí pouze doba od zahájení do ukončení svědeckého výslechu, resp. jiného úkon, kterého se oprávněná osoba účastní; neposkytuje žádný výklad a výklad ponechává správci daně.
14. Podle názoru krajského soud je výklad, přijatý žalovaným, který účastí na řízení pro účely této vyhlášky rozumí dobu od zahájení úkonu správce daně po jeho skončení, v rozporu s účelem § 107 odst. 2 daňového řádu a zakládá neodůvodněnou diskriminaci mezi oprávněnými osobami, když na rozdíl od osoby zaměstnané neumožňuje osobě jinak výdělečně činné nahradit výdělek za dobu, kdy fakticky nemůže svou výdělečnou činnost vykonávat např. pro dobu cesty ke správci daně a zpět. Tato doba přitom může být mnohem delší, než samotné podání svědecké výpovědi, a může nastat i situace, kdy taková oprávněná osoba po cestě trvající několik hodin nebude vyslechnuta, např. z důvodu na straně daňového subjektu, přičemž žádná náhrada by takové osobě nebyla poskytnuta vůbec, na rozdíl od osoby zaměstnané, pro což není zákonný podklad.
15. Neobstojí ani argument žalovaného, že u osob jinak výdělečně činných není možné zjistit dobu, po kterou nemohla výdělečnou činnost vykonávat, když toto je poměrně snadno zjistitelné jinými poklady – za dobu cesty ke správci daně a zpět lze za takový podklad považovat příslušnou jízdenku ve spojení s jízdním řádem, necestuje – li hromadnou dopravou, pak postačí její vyjádření, ověřitelné ze obecně zveřejněných informací o době trvání cesty např. na internetových vyhledávacích apod.
16. Konečně, jak bylo rozebráno výše, nepodkročitelnou podmínkou pro přiznání náhrady je to, že oprávněná osoba nemůže vykonávat svou výdělečnou činnost, což platí nejen pro dobu cesty ke správci daně, ale i pro dobu, po kterou se oprávněná osoba účastní řízení v užším smyslu, například tím, že podává svědeckou výpověď. Pokud by měl správce daně v tomto směru pochybnosti, byl by povinen před přiznáním náhrady toto

ověřit; stejně bude postupovat v případě pochybností ohledně účasti na řízení v širším smyslu, tedy i za dobu cesty ke správci daně a zpět.

17. Pro úplnost krajský soud poukazuje na úpravu ušlého výdělku podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“), který rovněž poskytuje třetím osobám náhradu ušlého výdělku v souvislosti s jejich procesním postavením. V ustanovení § 79 odst. 4 odkazuje na prováděcí právní předpis, který stanoví rozsah, v němž správní orgán hradí hotové výdaje a ušlý výdělek jiným osobám, zejména v souvislosti s výkonem funkce opatrovníka a s opatrováním podkladů pro vydání rozhodnutí. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 520/2005 Sb., podle jejíhož §1 odst. 2: *v případě jiné osoby, která není v pracovním poměru nebo v poměru obdobném pracovnímu poměru nebo v jiném pracovněprávním vztahu, je však výdělečně činná, tvoří podklad pro výpočet náhrady ušlého výdělku částka vypočtená ze základu daně z příjmů fyzických osob dělená počtem pracovních hodin stanovených zvláštním právním předpisem připadajících na kalendářní rok. Pro výpočet náhrady ušlého výdělku se použije částka základu daně, podle které je určena poslední známá daňová povinnost, nejvýše však 486 000 Kč. Pokud nelze výši ušlého výdělku tímto způsobem zjistit, vypočte se jako podíl průměrné mzdy v národním hospodářství vyhlášené Ministerstvem práce a sociálních věcí ve Sbírce zákonů za první až třetí čtvrtletí předchozího kalendářního roku pro účely zákona o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a počtu pracovních hodin stanovených zvláštním právním předpisem, které připadají na kalendářní měsíc, v němž náhrada ušlého výdělku náleží, nejvýše však 8 hodin.* Omezení doby, za kterou je osobě jinak výdělečně činné přiznán ušlý výdělek, pouze na samotné provádění úkonu, na rozdíl od zaměstnance, nestanoví ani správní řád, resp. jeho příslušný prováděcí předpis.
18. Žalovaným konstruovaný rozdíl tak zakládá nerovnost v postavení oprávněné osoby i vzhledem k jinému právnímu předpisu.
19. Krajský soud proto uzavírá, že výklad „účast na řízení“, přijatý žalovaným, je v rozporu jak se samotnou vyhláškou, tak s § 107 odst. 2 daňového řádu; námitka žalobce je důvodná a krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem krajského soudu, že za „účast na řízení“ je pro účely vyhlášky nutno považovat celý časový úsek, kdy oprávněná osoba jinak výdělečně činná nemůže vykonávat svou výdělečnou činnost v souvislosti s úkonem, ke kterému byla správcem daně vyzvána.
20. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepsí žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobci

zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 9. září 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu