



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **M. Š.**  
zastoupený daňovým poradcem Mgr. Jaroslavem Horkým  
sídlem Kačírkova 3034/2, 746 01 Opava - Předměstí

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2022 č. j. 41210/22/5100-41451-711647

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 11. 2022, č. j. 41210/22/5100-41451-711647 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Mgr. Jaroslava Horkého, sídlem Kačírkova 3034/2, 746 01 Opava - Předměstí.

### Odůvodnění:

#### *Vymezení věci*

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 11. 1. 2023 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 28. 4. 2022; prvostupňovým rozhodnutím nebyla žalobci přiznána náhrada nákladů souvisejících s výsledkem žalobce jako svědka před správcem daně dne 6. 4. 2022.
2. Žalobce připomněl, že dne 23. 3. 2022 byl předvolán správcem daně jako svědek ve věci související s obchodní spoluprací obchodní korporace SHARK LINE Partner s. r. o. „v likvidaci“. Součástí předvolání bylo poučení o povinnostech žalobce. Dne 6. 4. 2022 poskytl správci daně svědeckou výpověď, přičemž v rámci jednání byl poučen mj. o tom, že může u správce daně uplatnit náhradu účelně vynaložených výdajů a ušlého výdělku, a to do 8 dnů ode dne účasti u správce daně, jinak nárok zaniká. Žalobce dne 14. 4. 2022, tedy v zákonné lhůtě, uplatnil u správce daně svou žádost o náhradu nákladů řízení, který se skládal z jízdních výdajů za použití služebního vozidla a nákladů na parkovné a dále z nákladů na mzdové prostředky. Svůj nárok doložil fotokopií technického průkazu, stvrzenkou o zaplacení parkovného a potvrzením o příjmu, kde je uvedena čistá mzda zaměstnance a výše ostatních srážek.
3. Na uvedenou žádost reagoval správce daně rozhodnutím ze dne 28. 4. 2022, kterým náhradu nákladů žalobci nepřiznal. Z odůvodnění vyplývá, že pokud se týče náhrady za použití vozidla je nezbytné, aby správce s tímto způsobem dopravy předem souhlasil [§ 107 odst. 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 5 odst. 4 vyhlášky č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní (dále jen „vyhláška o náhradě výdělku“)]; v daném případě však správce daně takový souhlas předem neudělil. Ve vztahu k náhradě výdělku správce daně zdůraznil, že podkladem pro přiznání náhrady je podle § 2 odst. 3 a 4 vyhlášky o náhradě výdělku potvrzení zaměstnavatele či jiný doklad, který obsahuje údaje o průměrném hrubém hodinovém výdělku, počtu započatých hodin z pracovní doby, kdy oprávněná osoba nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní a případnou výši poskytnutého výdělku za dobu, kdy oprávněná osoba nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní. Potvrzení příjmů předložené žalobcem uvedené náležitosti neobsahuje a nelze jej tak považovat za relevantní doklad prokazující uplatňovaný nárok.
4. Proti prvostupňovému rozhodnutí žalobce brojil odvoláním, ve kterém zejména namítal, že je osobou právně a daňového řádu neznalou a lze předpokládat, že měl být řádně poučen správcem daně, když zdůraznil, že v předvolání k podání svědecké výpovědi nebyl nikterak poučen ve smyslu § 107 odst. 2 daňového řádu; o této možnosti byl poučen až v rámci ústního jednání, kdy vypovídal jako svědek. O nutnosti požádat o předchozí souhlas správce daně s použitím vozidla k dopravě k podání svědecké výpovědi nevěděl, nebyl o tom nikým v předvolání poučen. I kdyby však správce daně nepřiznal dopravné osobním vozidlem, měl přiznat alespoň všechny možné náklady za dopravu hromadnou dopravou. Pokud se týče náhrady ušlého výdělku, pokud měl správce daně za to, že žalobcem předložené doklady

jsou nedostatečné, měl žalobce poučit a vyzvat k doplnění nebo opravě ve smyslu obecných principů podle § 5, § 6 daňového řádu. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

5. Žalobce namítá, že se žalovaný nezabýval námitkou, že žalobce jako osoba neznalá daňového řádu a nikterak právně či jinak vzdělaná měl být poučen. Žalovaný pouze uvedl, že daňový řád ani jiný předpis správci daně neukládá povinnost předem informovat předvolanou osobu o možnosti požadovat náhradu účelně vynaložených nákladů podle § 107 daňového řádu. Dále žalobce vznesl námitky shodné s námitkami odvolacími, tak jak jsou uvedeny v přechozím odstavci.
6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Napadené rozhodnutí splňuje veškeré náležitosti § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu. Stran nesprávného poučení v předvolání žalovaný zdůraznil, že daňový řád ani jiný právní předpis neukládá správci daně povinnost předem informovat předvolanou osobu o možnosti požadovat náhradu účelně vynaložených nákladů podle § 107 daňového řádu. I kdyby však žalobce byl poučen a následně by získal souhlas správce daně s použitím motorového vozidla, nebylo by v daném případě možné hovořit o vzniku účelně vynaložených nákladů již proto, že žalobce předložil fotokopii technického průkazu vozidla ve vlastnictví společnosti MALKIN FUTURE s. r. o., přičemž zároveň nedoložil oprávnění k užití uvedeného vozidla k účelům nesouvisejícím s výkonem jeho pracovních povinností. Přiznat žalobci náklady za dopravu hromadnou dopravou nebylo možné, neboť žalobce tuto nevyužil. Pokud se týče náhrady ušlého výdělku, nebylo možné z dat obsažených v potvrzení předloženém žalobcem bez dalšího určit výši průměrného hrubého hodinového výdělku. Podle žalovaného nebylo ani na místě, aby správce daně vyzval žalobce k doplnění dokladů, neboť odpovědnost za řádné a včasné uplatnění nároku podle § 107 odst. 2 daňového řádu nese žalobce.
7. Pokud se týče obsahu správních spisů, není o něm mezi účastníky sporu, a soud jej proto pro nadbytečnost nerekapituluje.

#### ***Posouzení věci krajským soudem***

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání ve smyslu § 51 s. ř. s.
9. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu, správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
10. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu, správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.
11. Podle § 6 odst. 4 daňového řádu, správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.
12. Podle § 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-

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

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.

13. Podle § 107 odst. 3 daňového řádu, 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.
14. Podle § 107 odst. 7 daňového řádu, při stanovení hotových výdajů spočívajících v náhradě jízdného, stravného a náhradě prokázaných výdajů za ubytování se použijí obdobně příslušná ustanovení zákoníku práce.
15. Podle § 107 odst. 8 daňového řádu, 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.
16. Podle § 2 vyhlášky o náhradě výdělku

(1) 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.

(2) Výše náhrady ušlého výdělku nesmí převyšovat maximální částku, kterou by oprávněná osoba dosáhla výpočtem uvedeným v § 3 odst. 1 a 2.

(3) Podkladem pro výpočet náhrady ušlého výdělku oprávněné osoby, která je v základním pracovněprávním vztahu a která nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní, je potvrzení zaměstnavatele nebo jiný doklad, které tato oprávněná osoba předloží ve lhůtě podle daňového řádu správci daně.

(4) Potvrzení nebo doklad podle odstavce 3 obsahuje

a) průměrný hrubý hodinový výdělek,

b) počet započatých hodin z pracovní doby, kdy oprávněná osoba nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní,

c) případnou výši poskytnutého hrubého výdělku za dobu, kdy oprávněná osoba nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní.

17. Podle § 5 vyhlášky o náhradě výdělku

(1) Hotové výdaje se hradí v prokázané výši, není-li dále stanoveno jinak.

(2) Výše náhrady jízdních výdajů při použití silničního motorového vozidla a výše náhrady stravovacích výdajů se stanoví podle ustanovení zákoníku práce upravujících poskytnutí cestovních náhrad zaměstnancům, jejichž zaměstnavatelem je Česká republika, s tím, že pro náhradu stravovacích výdajů se použije částka stanovená jako horní hranice rozpětí stravovacích výdajů stanovených pro shodnou délku pracovní cesty.

(3) Oprávněné osobě se hradí jízdné za cestu z místa pobytu do místa předvolání a zpět.

(4) Jízdní výdaje při použití silničního motorového vozidla nebo taxislužby anebo jízdné při použití hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy nadstandardní třídy se hradí za cestu do místa předvolání a zpět pouze při předchozím souhlasu správce daně s tímto způsobem dopravy nebo na jeho žádost.

18. Krajský soud musí přisvědčit žalobním námitkám směřujícím proti postupu správce daně, potažmo žalovaného při rozhodování o nároku žalobce na náhradu nákladů spojených s jeho účastí na správě daní.
19. Jakkoli daňový řád ani jiný právní předpis neupravuje výslovně poučovací povinnost daňových orgánů ve vztahu k možnosti uplatnění nároku na náhradu účelně vynaložených nákladů v souvislosti s účastí třetí osoby na správě daní, je nutné vycházet z kontextu a účelu právní úpravy takové náhrady.
20. Daňový řád jednak zakotvuje *právo* třetí osoby zúčastněné na správě daní na náhradu účelně vynaložených nákladů a jednak stanoví *obecný postup* pro uplatnění těchto nákladů ze stran třetích osob (nutnost uplatnění nároku do 8 dnů ode dne účasti, jinak tento nárok zaniká). Rozsah, ve kterém jsou hrazeny hotové výdaje a náhrada ušlého výdělku, a postup při jejich stanovení a úhradě je stanoven ve vyhlášce o náhradě nákladů.
21. Z citované vyhlášky, jak uvedeno výše, vyplývá ve vztahu k náhradě nákladů za použití motorového vozidla k dopravě do místa účasti třetí osoby na správě daní nutný předchozí souhlas správce daně, popřípadě skutečnost, že uvedený druh dopravy je vyžádán správcem daně. Uvedené tedy implicitně, již z povahy věci, znamená, že *předchozí* souhlas může být správcem daně dán pouze za podmínky, že třetí osoba o tento souhlas požádá; k tomu je však třeba, aby třetí osoba vůbec věděla, že takový souhlas je pro použití motorového vozidla, potažmo pro náhradu s tím spojených vynaložených nákladů, potřeba.
22. Z kontextu právní úpravy je tudíž nutné dovodit, že vzhledem k povaze úkonu – tedy předvolání a zajištění třetí osoby k účasti na správě daní - je ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu povinností správce daně poskytnout takové osobě v tomto směru potřebné poučení. V opačném případě by totiž úprava vyžadující *předchozí* souhlas správce daně byla bezúčelná a v zásadě neaplikovatelná. Jelikož se jedná o úpravu v podzákonném právním předpise, nelze v tomto případě na požadavky správce daně aplikovat ani obecnou zásadu právní „neznalost zákona neomlouvá“. Pokud by soud akceptoval logiku správce daně a žalovaného, znamenalo by to, že předmětné ustanovení vyhlášky o náhradě nákladů by bylo aplikovatelné pouze za situace, kdy by třetí osoba bez dalšího (bez předchozího poučení, pouze na základě vlastní úvahy či znalosti vyhlášky) předem požádala správce daně o souhlas s použitím motorového vozidla.
23. Poučení třetích osob nejen o jejich povinnostech, ale především také o jejich právech přitom vychází z přímé aplikace zásady vstřícnosti zakotvené v § 6 odst. 4 daňového řádu.
24. Z uvedeného tedy vyplývá, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, pokud žalobce již v předvolání k podání svědecké výpovědi nepoučil o jeho právu požadovat náhradu účelně vynaložených nákladů, a to včetně nutnosti vyžádat u správce daně předchozí souhlas s použitím motorového vozidla, hodlá-li jej žalobce k dopravě za účelem podání svědecké výpovědi použít.
25. Jestliže správce daně v uvedeném směru nepoučil, nemůže jít postup správce daně k tíži žalobce. V důsledku uvedeného tedy nemohl již správce daně odepřít žalobci náhradu účelně vynaložených nákladů spojených s dopravou osobním motorovým vozidlem z důvodu absence *předchozího* souhlasu. Uvedené pochybení měl napravit žalovaný, ten se však zcela nesprávně ztotožnil s posouzením nároku žalobce správcem daně. Jeho rozhodnutí je tudíž nutno považovat v tomto směru za nezákonné.

26. Další otázkou je, zda žalobce předloženým technickým průkazem užitého vozidla prokázal svůj nárok na náhradu nákladů. Tato otázka měla být posouzena nejprve správcem daně, ten se jí však pro shora uvedené pochybení vůbec nezabýval. K odvolání žalobce se této otázce věnoval až žalovaný, který k tomuto uvedl, že i kdyby žalobce byl poučen a následně by získal souhlas správce daně s použitím motorového vozidla, nebylo by v daném případě možné hovořit o vzniku účelně vynaložených nákladů již proto, že žalobce předložil fotokopii technického průkazu vozidla ve vlastnictví společnosti MALKIN FUTURE s. r. o., přičemž zároveň nedoložil oprávnění k užití uvedeného vozidla k účelům nesouvisejícím s výkonem jeho pracovních povinností.
27. Tento závěr žalovaného je nutné odmítnout.
28. Krajský soud má totiž za to, že v souladu s principy stanovenými v § 5 odst. 3 a § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu bylo na správci daně, aby v situaci, kdy by žalobce předložil doklady, které však podle názoru správce daně nepostačují k prokázání uplatněného nároku, vyzval žalobce k doložení dalších dokladů a poučil jej o tom, které skutečnosti je nutné pro účely náhrady nákladů prokázat. Pokud tak nepostupoval správce daně, měl opět toto pochybení napravit žalovaný, což neučinil. I proto je potřeba napadené rozhodnutí považovat za nezákonné.
29. Obdobně platí uvedené úvahy k žalobcem uplatněnému nároku na náhradu ušlého výdělku. Především měl správce daně již v předvolání žalobce poučit o možnosti uplatnění náhrady nákladů za ušlý výdělek a v té souvislosti také o tom, jaké skutečnosti musí v souladu § 2 odst. 4 vyhlášky o náhradě nákladů potvrzení či jiný doklad obsahovat. Pokud uvedené poučení absentovalo a žalobcem předložené doklady považoval správce daně za nedostatečné, bylo opět jeho povinností žalobce poučit a vyzvat jej k doložení potřebných skutečností.
30. Správce daně tedy postupoval v rozporu se zákonem; pokud žalovaný akceptoval tento nesprávný postup namísto toho, aby sám zjednal nápravu, je nutné považovat napadené rozhodnutí za nezákonné.
31. Krajský soud k uvedené problematice připomíná, že i daňové orgány musí při své činnosti ctít principy dobré správy, které jsou aplikovatelné jednak v horizontální rovině mezi vykonavateli veřejné správy, jednak ve vertikálním vztahu mezi veřejnou správou a jejími adresáty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 - 49, publ. pod č. 1746/2009 Sb. NSS). Mezi tyto principy lze zařadit zejména *soulad s právem, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, efektivnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost*. Takto byly vymezeny principy dobré správy veřejným ochráncem práv na konferenci *Principy dobré správy* konané dne 22. 3. 2006 (viz *Principy dobré správy, Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci, Masarykova univerzita, Brno, 2006, ISBN 80-210-4001-7*); blíže také viz <http://www.ochrance.cz/stiznosti-na-urady/pripady-a-stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>. Za zásadní zdroj při vymezení těchto principů lze mj. považovat *Evropský kodex řádné správní praxe* schválený usnesením Evropského parlamentu ze dne 6. 9. 2001 (dostupný na <http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces#/page/1>).
32. Uvedené platí pro celou oblast veřejné správy, žalovaného a správce daně nevyjímaje. Bylo tedy na daňových orgánech, aby ve svém postupu tyto principy ctily a promítly je v předmětné věci.

### ***Závěr a náklady řízení***

33. Krajský soud shrnuje, že shledal důvodné žalobní námitky stran nesprávného postupu správce daně a nezákonnosti napadeného rozhodnutí, kterým byl tento postup akceptován. Krajský soud proto žalobě vyhověl a podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení bude na daňových orgánech, aby žalobci poskytly možnost uplatnit nároky na náhradu nákladů spojených s jeho účastí u výsledku dne 6. 4. 2022, a to zejména tím, že mu v tomto směru poskytnou jasné a srozumitelné poučení, jaké doklady či jaké skutečnosti je třeba pro uplatnění nároku doložit. Ve vztahu k použití osobního motorového vozidla přitom budou vycházet z toho, že již není možné žalobci odeprít náhradu nákladů za užití vozidla pro absenci předchozího souhlasu správce daně s jeho užitím.
34. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- |    |                                                                                                                                  |                                           |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| a) | zaplacený soudní poplatek                                                                                                        | 3 000 Kč                                  |
| b) | náklady zastoupení                                                                                                               |                                           |
| -  | odměna daňového poradce za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: § 7, § 9 odst. 4 písm. |                                           |
| 1) | příprava a převzetí věci                                                                                                         | d)                                        |
| 2) | sepis žaloby                                                                                                                     | vyhl. č. 177/1996 Sb. 6 200 Kč            |
| -  | paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci                        | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb. 600 Kč |

*Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)* 11 228 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

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

Ostrava 7. září 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu