

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **fortell, s. r. o.**, se sídlem Nádražní 1111, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj,** se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, čj. 418330/16/2809-50050-606388, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 12. 2017, čj. 52 Af 31/2016-195,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Ústí nad Orlicí vyměřil dodatečnými platebními výměry žalobkyni daň z příjmů právnických osob za rok 2008 ve výši 743 610 Kč s penále ve výši 148 722 Kč a za rok 2009 ve výši 97 600 Kč s penále ve výši 19 520 Kč. Důvodem byl neoprávněný odpočet od základu daně při realizaci projektů výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové.

[2] Spornou otázkou mezi správcem daně a žalobkyní bylo prokázání oprávněnosti odečtu nákladů podle § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového

řádu. Podle správce daně činnost žalobkyně nesplňuje znaky výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a § 2 odst. 1 zákona č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků. Zákonnost platebních výměrů přezkoumaly správní soudy. Krajský soud žalobu žalobkyně zamítl, následně NSS vyhověl kasační stížnosti a rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, zrušil rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí správce daně. NSS dospěl k závěru, že v řízení je třeba ustanovit znalce, neboť pro posouzení sporných otázek nedisponuje správce daně potřebnou odborností.

[3] Odvolací finanční ředitelství (které od 1. 1. 2013 vykonává namísto finančních ředitelství působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům) uložilo v návaznosti na rozsudek NSS žalovanému podle § 115 odst. 1 daňového řádu, aby ve věci ustanovil znalce. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2015 ustanovil jako znalce Ing. Lubomíra Zemana. Žalobkyně proti rozhodnutí o ustanovení znalce podala stížnost podle § 261 daňového řádu, kterou žalovaný označil za nepřípustnou (odvolání je podle § 95 odst. 2 daňového řádu nepřípustné). Zároveň ustanovil stejného znalce i v daňových řízeních ve věci daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013.

[4] Žalobkyně namítala, že znalec je vyloučen pro podjatost (§ 77 daňového řádu), neboť od roku 1993 aktivně působí ve dvou obchodních společnostech, které jsou přímými konkurenty žalobkyně. V rámci vypracování posudku se znalec seznámí se s jejím know-how a žalobkyně se obává, že tyto informace použije ve prospěch společností, v nichž působí. Žalovaný rozhodl dne 31. 3. 2016, že znalec není vyloučen. Proti tomuto rozhodnutí daňový řád nepřipouští podat opravné prostředky (§ 77 odst. 7 daňového řádu).

[5] Žalobkyně se za této situace obrátila na krajský soud a namítala, že jmenovaný znalec je podjatý. Krajský soud nejprve žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že je nepřípustná. Nejvyšší správní soud však rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, čj. 10 Afs 128/2016-68, usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS dospěl k závěru, že označení žaloby, její petit a její obsah byly rozporné a krajský soud měl v souladu s ustálenou judikaturou NSS povinnost tyto vady žaloby odstranit. Ve specifické situaci žalobkyně, kdy byl ustanoven znalec, který může žalobkyni poškodit na ústavně zaručených právech již při výkonu znalecké činnosti (a nikoli pouze jejím výsledkem), je efektivním prostředkem ochrany žaloba proti rozhodnutí o nevyloučení znalce, které v tomto případě není pouze rozhodnutím, jímž se upravuje průběh řízení. Kompetenční výluka podle § 70 písm. c) s. ř. s. se v takovém případě neuplatní.

[6] Žalobkyně v řízení před krajským soudem následně odstranila vady žaloby a krajský soud nyní napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016 a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Zároveň rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit k rukám zástupce žalobkyně náklady řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že znalec měl být s ohledem na svůj specifický stav k žalobkyni vyloučen pro podjatost. Podstata činnosti znalce spočívá v podrobném seznámení se s výrobními návody a postupy žalobkyně. V takovém případě nelze vyloučit prozrazení obchodního tajemství a výrobních postupů žalobkyně, což by znamenalo zásah do jejího práva na svobodné podnikání garantované Listinou základních práv a svobod.

pokračování

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Krajský soud nesprávně posoudil, za jakých podmínek může být znalec vyloučen pro podjatost. Znalec sice působí prostřednictvím dvou společností na stejném relevantním trhu jako žalobkyně, nicméně s tímto závěrem se krajský soud neměl spokojit a měl posoudit, zda společnosti, v nichž znalec působí, jsou přímými konkurenty žalobkyně. Dále měl zkoumat, jakou povahu měly informace předané žalobkyní znalci za účelem zpracování znaleckého posudku, a posoudit i osobu znalce a jeho profesní činnost. V řízení nebylo prokázáno, že by společnosti, ve kterých znalec působí, byly přímými konkurenty žalobkyně. Soud vyvrátil tvrzení žalobkyně, že některá ze společností, ve které znalec působí, převzala žalobkyni zákazníky. Pro závěr o podjatosti nemůže svědčit pouhá existence konkurenčního vztahu, neboť ve věci žalobkyně bude každá odborně způsobilá osoba jejím konkurentem. V této souvislosti odkázal stěžovatel na nález Ústavního soudu ze dne 3. 7. 2001, sp. zn. II. ÚS 105/01, a rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 8. 9. 2009, sp. zn. 28 Cdo 146/2009. Závěr krajského soudu, že jakýkoliv vztah konkurence vyvolá pochybnosti o nepodjatosti znalce, fakticky znamená, že v posuzovaném řízení nebude možné ustanovit znalce. Na tuto skutečnost stěžovatel během soudního řízení poukazoval a krajský soud se s ní nevypořádal dostatečně, což činí jeho rozsudek nepřezkoumatelným.

[9] Případné zneužití informací poskytnutých znalci daňovým subjektem chrání primárně právní úprava povinnosti mlčenlivosti, příp. možnost domáhat se náhrady škody. Krajský soud se zároveň nijak nezabýval povahou informací, které žalobkyně poskytla znalci, ani tím, zda skutečně měly povahu obchodního tajemství. Znalec již s žalobkyní na její žádost v minulosti spolupracoval a nebylo prokázáno, že by informace od žalobkyně zneužil. I tato skutečnost je společně s profesním životem znalce podstatná pro posuzování jeho případné podjatosti.

[10] Krajský soud zároveň nepřihlédl k tomu, kdy žalobkyně námitku podjatosti uplatnila. Ačkoliv žalobkyně věděla, kdo byl ustanoven znalcem, již od seznámení se s usnesením o ustanovení znalce, vznesla námitku podjatosti až po vypracování znaleckého posudku. Takový postup svědčí o účelovosti uplatnění námitky a za takové situace by neměla být žalobkyni poskytnuta ochrana před zásahem do práva na svobodné podnikání. Při zachování konstantní rozhodovací praxe NSS a s přihlédnutím k principu předvídatelnosti práva je stěžovatel přesvědčen, že námitka podjatosti znalce nemohla být důvodná a jeho rozhodnutí nezákonné. Stěžovatel ve svém rozhodnutí námitku podjatosti pečlivě vypořádal a neshledal žádný neobjektivní přístup znalce. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 31. 7. 2015, čj. 8 As 130/2014-33.

[11] Stěžovatel napadl i výrok o nákladech řízení. Vzhledem k okolnostem projednávaného případu a překvapivosti předchozího zrušujícího rozsudku NSS byly

naplněny důvody hodné zvláštního zřetele a krajský soud měl podle § 60 odst. 7 s. ř. s. rozhodnout tak, že se náhrada nákladů řízení nepřiznává žádnému z účastníků řízení.

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření primárně navrhla, aby NSS kasační stížnost odmítl jako nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel kasační stížností míří na obsah institutu podjatosti znalce, nicméně této otázce se NSS věnoval již ve svém předchozím rušícím rozsudku. Žalobkyně dále zdůraznila, že podjatost znalce namítala již ve své stížnosti ze dne 12. 1. 2016, tedy záhy po ustanovení znalce. Jednání žalobkyně proto nebylo v žádném případě účelové. Mezi účastníky řízení je nesporné, že znalec působí na stejném trhu jako žalobkyně. Pro posouzení podjatosti znalce není podle žalobkyně podstatné, zda se ucházel o stejné zakázky jako žalobkyně. Tato argumentace stěžovatele se míjí s významem podjatosti, který míří na potenciální podjatost nikoliv faktickou. V případě žalobkyně spočívala podjatost znalce především v hrozbě vyzrazení obchodního tajemství žalobkyně a tím pádem porušení jejího základního práva. Z toho důvodu jsou nepřípadné i odkazy stěžovatele na judikaturu NS a NSS. Žalobkyně byla nucena znalci poskytnout nejenom technické informace, ale i údaje vztahující se k cenotvorbě a obchodní komunikaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

III. A Přípustnost kasační stížnosti a přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, neboť ve věci již rozhodoval.

[14] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.* Základním smyslem této úpravy je, aby se NSS opakovaně nezabýval věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud a nižší soud se tímto právním názorem řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Toto omezení odráží závaznost právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.; srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2017, čj. 1 As 74/2017-28). Zruší-li NSS rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také NSS sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci.

[15] Podá-li kasační stížnost v téže věci jiný účastník řízení, než který podával předchozí kasační stížnost, je kasační stížnost v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná v případě, že tento účastník napadá pouze závěry krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru NSS vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2011, čj. 6 As 1/2011-139, ze dne 8. 6. 2011, čj. 6 As 4/2011-136, ze dne 22. 9. 2011, čj. 6 Ads 14/2011-241, nebo ze dne 29. 8. 2012, čj. 8 As 2/2012-55). Restriktivnější přístup by mohl znamenat odepření přístupu k soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2011, čj. 8 Afs 27/2010-94).

pokračování

[16] Krajský soud prvním rozsudkem žalobu zamítl, neboť považoval postup stěžovatele za správný. NSS tento rozsudek zrušil společně s rozhodnutím stěžovatele a rozhodl, že v řízení je třeba ustanovit znalce. Žalobkyně se v dalším řízení bránila proti osobě ustanoveného znalce, její žalobu však krajský soud ve svém druhém rozsudku odmítl pro nepřípustnost. NSS se na základě kasační stížnosti žalobkyně ve svém druhém rozsudku v této věci zabýval otázkou, zda ustanovení a činnost znalce, který je personálně spjatý s přímými obchodními konkurenty daňového subjektu, může zasáhnout do práv žalobkyně. I sama žalobkyně vymezila předmět předcházející kasační stížnosti tak, že stěžejní otázkou je přípustnost žaloby, nikoliv věcné posouzení důvodnosti námitky podjatosti znalce. NSS se v předchozím rozsudku tedy zabýval možnostmi obrany žalobkyně v její specifické situaci. V rámci toho posuzoval, zda přichází obecně v úvahu, aby ustanovení znalce v daňovém řízení zasáhlo do práv daňového subjektu takovým způsobem, že by bylo nutno připustit ochranu ihned po ustanovení, a nikoliv až na konci řízení. NSS se však v dané fázi řízení nezabýval a nemohl zabývat otázkou, zda znalec ustanovený v projednávané věci měl být vyloučen pro podjatost. Závěry krajského soudu, jejichž přezkoumání se stěžovatel nyní domáhá, se tedy NSS doposud v této věci nezabýval a kasační stížnost je proto přípustná.

[17] Kasační stížnost zároveň splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s., NSS proto přezkoumal rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Jako první hodnotil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[18] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Se stěžovatelkou lze sice souhlasit, že se krajský soud podrobně nezabýval všemi jejími argumenty, to však není nezbytné, pokud je z rozhodnutí zřejmé, jak soud jednotlivé námitky posoudil a o jaké důvody opřel své rozhodnutí. Těmto kritériím napadený rozsudek vyhovuje. Odůvodnění závěru krajského soudu o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele je sice velmi stručné, přesto je z něj zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak hodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Krajský soud objasnil, v čem spatřuje nezákonnost rozhodnutí stěžovatele a podjatost znalce. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163, a ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30).

III. B Důvody pro vyloučení znalce podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu

[19] Vzhledem k přezkoumatelnosti napadeného rozsudku se NSS zabýval ostatními kasačními námitkami stěžovatele. Stěžovatel zejména zpochybnil posouzení důvodů, pro které je znalec podle krajského soudu v daňovém řízení podjatý.

[20] Institut vyloučení úřední osoby z důvodu podjatosti upravuje § 77 daňového řádu. Podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu je *úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti*. Podle § 77 odst. 8 daňového řádu se ustanovení odstavce 1 použije obdobně i pro znalce. Obdobně upravuje podjatost znalce i zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, který v § 11 odst. 1 stanoví, že

znalec nesmí podat posudek, *jestliže lze mít pro jeho poměr k věci, k orgánům provádějícím řízení, k účastníkům nebo k jejich zástupcům pochybnost o jeho nepodjatosti*. Odst. 2 věta první tohoto ustanovení pak stanoví, že *jakmile se znalec (tlumočník) dozví o skutečnostech, pro které je vyloučen, oznámí to neprodleně; stejnou povinnost mají i účastníci řízení.*

[21] Institut vyloučení pro podjatost ve vztahu k znalci zajišťuje jeho nestrannost. Požadavek na nestrannost má svůj základ v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Znalec je v daňovém řízení osobou, která své odborné znalosti využívá k objasnění konkrétních skutečností důležitých pro správné zjištění a stanovení daně (shodně Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek K.: Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011, komentář k § 95). Ačkoliv se v případě znalce nejedná o osobu, která by přímo rozhodovala o právech a povinnostech daňového subjektu, vyžaduje jeho role zajištění nestrannosti. V opačném případě by totiž pochyby o nepodjatosti znalce mohly zpochybnit věrohodnost a objektivnost jeho zjištění, a tím i samotné zjištění a stanovení daně.

[22] Na rozdíl od případů uvedených v § 77 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu míří důvod podjatosti podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu na potencialitu, nikoliv na fakticitu. Pro posouzení, zda je osoba podjatá podle tohoto ustanovení, je rozhodné, zda její poměr k některé z osob zúčastněných na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje pochybnosti o její nepodjatosti. Obdobný požadavek obsahuje i § 11 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících.

[23] Z právní úpravy plyne, že ne každý poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně zakládá podjatost. Musí jít o poměr natolik intenzivní, že o nepodjatosti osoby mohou existovat rozumné pochyby. Zároveň platí, že pro závěr o podjatosti není potřeba, aby pochybnosti o podjatosti osoby byly naplněny tím, že osoba podjatě v konkrétním případě skutečně jedná. Vyloučení osoby z důvodu pochybnosti o její nepodjatosti zajišťuje nejen to, že je rozhodování ve věci skutečně nestranné, ale že se takovým i zvnějšku jeví. Z těchto důvodů nejsou pro posouzení případné podjatosti znalce podstatné úvahy stěžovatele o odbornosti znalce ani skutečnost, že nebylo prokázáno zneužití obchodního tajemství žalobkyně znalcem. Předmětem posouzení v projednávané věci nebyla odborná kompetence znalce ani jeho případné protiprávní jednání, ale pouze to, zda v daném případě existovaly pochybnosti o jeho nepodjatosti.

[24] NSS se ve vztahu k posuzování podjatosti již opakovaně vyslovil k obsahově obdobným ustanovením správního řádu i soudního řádu správního. Z této judikatury vyplývá, že pokud jsou zjištěny okolnosti zakládající pochybnost o podjatosti a nelze vyloučit jejich vliv na nestrannost posuzované osoby, je nutné rozhodnout o jejím vyloučení (viz např. závěry NSS ve vztahu k § 8 odst. 1 věta první s. ř. s. vyslovené v rozsudku ze dne 16. 4. 2010, čj. Nao 13/2010-68). Dvojí test nestrannosti (subjektivní a objektivní) je ustálenou metodou posuzování podjatosti v případě soudců (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 11. 1996, sp. zn. I. ÚS 167/954, č. 127/1996 Sb. n. u. ÚS, nebo rozsudky ESLP ve věci *Saraiva de Carvalho proti Portugalsku* [1994] Reports of Judgements and Decisions Series A, č. 286-B, a ve věci *Gautrin a další proti Francii* [1998] Reports of Judgements and Decisions 1998-III). Shodná kritéria je pak třeba uplatnit i na posuzování podjatosti znalců, neboť jak bylo vysvětleno výše, požadavek absence

podjatosti vychází z požadavku nestrannosti, který je dán jak u soudců, tak u znalců (a jiných úředních osob). Zároveň platí, že pochybnost o podjatosti je založena tehdy, existují-li rozumné a z reality vycházející důvody k domněnce, že zde může být nežádoucí vztah, jenž by mohl ovlivnit postoj úřední osoby k výkonu jí svěřené pravomoci.

[25] NSS ve svém předchozím rušícím rozsudku čj. 10 Afs 128/2016-68 obecně 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. Z tohoto závěru správně vycházel i krajský soud v napadeném rozsudku. Obecná námitka stěžovatele, že konkurenční vztah nezpůsobuje nikdy sám o sobě pochybnosti o nepodjatosti znalce, a riziko vyzrazení dostatečně vylučuje úprava mlčenlivosti, je tedy dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná, neboť se k ní NSS vyjádřil v předchozím rozsudku.

[26] Mezi účastníky řízení je nesporné, že žalobkyně a společnosti, ve kterých znalec působí, jsou v konkurenčním vztahu. Z vyjádření znalce k námitce podjatosti ze dne 22. 3. 2016 je ostatně zřejmé, že konkurenční vztah výslovně potvrdil i on.

[27] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že konkurenční vztah mezi společnostmi, ve kterých působil znalec, a žalobkyní je takové povahy, že lze mít důvodné pochybnosti o nepodjatosti znalce. NSS s tímto závěrem souhlasí. Skutkové okolnosti v projednávané věci mohly vzbudit pochybnosti o nepodjatosti znalce. Stěžovatel poté, kdy Odvolací finanční ředitelství zrušilo první rozhodnutí stěžovatele, a v souladu s rozsudkem NSS čj. 10 Afs 24/2014-119 rozhodlo, že je ve věci nutné ustanovit znalce, oslovil prostřednictvím emailu několik znalců zapsaných v seznamu znalců (§ 3 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících). Ze správního spisu je patrné, že někteří ze znalců projevili o zpracování znaleckých posudků zájem, byť za splnění určitých podmínek (delší lhůta na zpracování, spolupráce dvou znalců apod.). Během probíhající emailové komunikace se však správce daně rozhodl telefonicky kontaktovat Ing. Zemana, následně se s ním osobně sejít a poté ho jako znalce ustanovit. Správce daně tedy postupoval podle § 24 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících a ustanovil znalcem osobu, která není zapsána do seznamu, ačkoliv svůj postup v rozhodnutí o ustanovení znalce nijak neodůvodnil a není ani zřejmé, která ze situací uvedených v § 24 odst. 1 písm. a), b) a c) byla důvodem tohoto postupu. Zároveň je z životopisu znalce založeného ve správním spisu zřejmé, že správce daně od počátku věděl o jeho působení v obchodních společnostech, které jsou konkurenty žalobkyně. Z vyjádření žalobkyně i znalce je dále patrné, že žalobkyně a společnosti, ve kterých je znalec aktivní (jednou jako technický ředitel, podruhé jako jednatel) působí jako konkurenti na relevantním trhu. 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.

[28] NSS v této situaci 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 (k tomu srov. níže část III. C), krajský soud proto dospěl ke správnému závěru a námitka stěžovatele není důvodná.

[29] Nepřesvědčivá je v tomto ohledu i argumentace stěžovatele, že pokud pro závěr o podjatosti stačí pouhé působení znalce a daňového subjektu na stejném relevantním trhu, nebude možné v podobných případech nikdy ustanovit znalce. Krajský soud správně poukázal na skutečnost, že stěžovatel toto své obecné tvrzení nijak neprokázal, a nevyplývá ani ze správního spisu. Z výše uvedené argumentace je navíc patrné, že v nyní posuzovaném případě nevzbuzuje pochybnost o nepodjatosti znalce pouze jeho (jakékoliv) působení na stejném trhu jako žalobkyně, ale další konkrétní okolnosti. Ze správního spisu je dále zřejmé, že vypracování znaleckého posudku ve věci žalobkyně neodmítli další znalci (i když s určitými podmínkami), mezi kterými bylo možno volit.

III. C Včasnost námitky podjatosti znalce a režim posuzování námitky

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl opožděné uplatnění námitky podjatosti vůči znalci. Daňový subjekt má povinnost oznámit správci daně důvody podjatosti znalce neprodleně poté, kdy se o nich dozví (§ 11 odst. 2 věta za středníkem zákona o znalcích a tlumočnících). Krajský soud i stěžovatel vycházeli ze závěru, že žalobkyně vznesla námitku podjatosti až po obdržení znaleckého posudku. Liší se ovšem v důsledcích, které z toho dovozují. Krajský soud tuto skutečnost v napadeném rozsudku sice opakovaně zdůraznil, ale nedovodil z ní účelovost namítané podjatosti a naopak odkázal při svých úvahách na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 7. 2014, sp. zn. 21 Cdo 2616/2013, ve kterém soud vyslovil závěr, že ke skutečnostem, pro které je znalec vyloučen z důvodů podle § 11 odst. 1 zákona o znalcích a tlumočnících přihlíží soud kdykoliv za řízení. Stěžovatel je na druhé straně toho názoru, že namítnutí podjatosti po vypracování a obdržení znaleckého posudku svědčí pro závěr o účelovosti postupu žalobkyně a krajský soud neměl za takové situace zrušit rozhodnutí stěžovatele.

[31] Výše uvedené úvahy krajského soudu i stěžovatele se však zakládají na nesprávném posouzení skutkových okolností. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že žalobkyně neuplatnila námitku podjatosti poprvé teprve po obdržení znaleckého posudku. Důvody, pro které spatřovala žalobkyně podjatost znalce, žalobkyně uvedl již ve své stížnosti na postup finančního úřadu při ustanovení znalce ze dne 12. 1. 2016. V tomto podání žalobkyně poukazovala mj. na skutečnost, že znalcem byla bez jakéhokoliv odůvodnění ustanovena osoba nezapsaná v seznamu znalců, a dále v bodě 4.15. uvedla, že sice „*nepochybuje o tom, že pan Ing. Lubomír Zeman má k vypracování znaleckého posudku dostatečné znalosti a zkušenosti (...), Společnost* [tj. žalobkyně – pozn. NSS] *však pochybuje o jeho objektivitě a nepodjatosti*“. V následujícím textu pak žalobkyně popsala skutečnosti, ze kterých dovozuje své pochybnosti o nepodjatosti znalce a které pak zopakovala i v námitce podjatosti ze dne 1. 3. 2016 a konzistentně je následně tvrdila i během celého dalšího řízení.

[32] Krajský soud tedy sice v této části nesprávně posoudil skutkový stav, nicméně jeho pochybení nesvědčí ve prospěch stěžovatele a nemá vliv na zákonnost závěru napadeného rozsudku.

pokračování

[33] Stěžovatel dále v kasační stížnosti odkázal na konstantní judikaturu NSS k režimu posuzování námitky podjatosti uplatněné po skončení prvostupňového rozhodnutí. Tato judikatura ovšem na nyní posuzovaný případ nedopadá a výše uvedené závěry NSS nemůže ovlivnit. Stěžovatel citoval rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2015, čj. 8 As 130/2014-33, č. 3292/2015 Sb. NSS, ve kterém NSS dospěl k závěru, že „*odvolací orgán vypořádá námitku podjatosti úředních osob (§ 77 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) orgánu I. stupně uplatněnou po vydání rozhodnutí v I. stupni jako odvolací námitku, nikoliv jako námitku podjatosti*“ a dále uvedl, že zákonnost rozhodnutí nemusí být dotčena pouze tím, že se odvolací orgán k námitce podjatosti sice výslovně nevyjádřil, ale z rozhodnutí je zřejmé, že ji alespoň stručně meritorně zhodnotil (shodně např. rozsudky NSS ze dne 4. 9. 2014, čj. 3 As 130/2013-56, a ze dne 27. 8. 2013, čj. 2 As 134/2011, č. 2981/2014 Sb. NSS). Tato judikatura míří na případy, ve kterých žalobce ve správní žalobě namítá jako důvod nezákonnosti rozhodnutí správního orgánu druhého stupně skutečnost, že se výslovně nezabýval námitkou podjatosti. Pokud ovšem správní orgán namítané důvody podjatosti alespoň stručně zhodnotil, je zřejmé, že jim nepřisvědčil, a krajský soud se s tímto hodnocením ztotožní, nemůže pouhá absence výslovného posouzení námitky podjatosti zpravidla vést k nezákonnosti rozhodnutí. Situace žalobkyně je ovšem odlišná. Předmětem přezkumu je zde rozhodnutí o nevyloučení znalce ze dne 31. 3. 2016. Krajský soud dospěl k závěru, že znalec měl být vyloučen pro podjatost a NSS s tímto posouzením souhlasí (viz výše zejm. bod [27]). Za takové situace je zřejmé, že opačné posouzení námitky podjatosti stěžovatelem bylo nesprávné, jeho rozhodnutí z toho důvodu nezákonné a není zde žádný prostor pro aplikaci závěrů výše citované judikatury NSS.

III. D Aplikace § 60 odst. 7 s. ř. s.

[34] Poslední kasační námitka stěžovatele se týká výroku napadeného rozsudku o nákladech řízení. Námitka proti výroku o nákladech je v případě stěžovatele přípustná, neboť NSS věcně přezkoumal i výrok napadeného rozsudku ve věci samé. Neaplikuje se proto § 104 odst. 2 s. ř. s., který stanoví, že *kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná* (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 6. 2010, čj. 7 Afs 1/2007-64, č. 2116/2010 Sb. NSS). Stěžovatel má za to, že krajský soud měl s ohledem na okolnosti případu použít § 60 odst. 7 s. ř. s. a nepřiznat náhradu nákladů žádnému z účastníků. Podle tohoto ustanovení platí, že *jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává.*

[35] Náhrada nákladů soudního řízení správního je obecně ovládána zásadou úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Ustanovení § 60 odst. 7 s. ř. s. zakládá diskreční oprávnění soudu ve výjimečných případech rozhodnout, že se právo na náhradu nákladů nepřiznává. Oprávnění soudu slouží ke změkčení dopadů zákona zejména v případech, kde by se přiznání náhrady nákladů řízení jen podle zásady úspěchu jevilo vůči povinnému účastníkovi příliš tvrdé a zároveň toto rozhodnutí není nepřiměřeně přísné vůči úspěšnému účastníkovi. Výjimečnost využití tohoto oprávnění je zdůrazněna již v samotném textu ustanovení, které jeho použití váže jednak na důvody zvláštního zřetele hodné, jednak stanoví, že je soud může využívat pouze výjimečně. Zároveň platí, že soud není povinen si potřebné důvody za účastníka domýšlet a odpovědnost za uplatnění

příslušné argumentace nese ten, kdo uplatnění diskrečního oprávnění žádá (shodně Šimíček, V., Potěšil, L. a kol.: *Soudní řád správní. Komentář*, Praha: Leges, 2014, komentář k § 60).

[36] Diskreční povaha oprávnění soudu znamená, že přezkum ze strany NSS se omezí pouze na vyloučení libovůle ze strany krajského (městského) soudu při aplikaci § 60 odst. 7 s. ř. s. Krajský soud k jeho aplikaci nepřistoupil a postupoval podle obecné zásady úspěchu ve věci. NSS se s tímto postupem ztotožňuje a v argumentech nyní předkládaných stěžovatelem nespatřuje důvody, které by odůvodňovaly výjimečný postup podle § 60 odst. 7 s. ř. s. Argumentaci stěžovatele, že náklady řízení nezavinil, považuje NSS za alibistickou. Stěžovatel rozhodl o nepodjatosti znalce, ačkoliv zde existovaly okolnosti vzbuzující pochybnosti o jeho podjatosti. Tento závěr byl pro žalobkyni důvodem pro vedení řízení před správními soudy.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Námitky stěžovatele nebyly důvodné, Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Procesně úspěšné žalobkyni NSS přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Tvoří je náklady na právní zastoupení žalobkyně ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), spočívající ve vyjádření ze dne 11. 4. 2018 ke kasační stížnosti stěžovatele, a paušálem ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Tyto náklady se zvyšují o částku 714 Kč odpovídající 21% dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen odvést. Stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti celkem částku 4 114 Kč, a to k rukám jejího právního zástupce; ke splnění této povinnosti mu byla stanovena přiměřená lhůta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. května 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu