



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupen Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 10. 2017, č. j. 44547/17/5100-41453-711866, a č. j. 46330/17/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2019, č. j. 57 Af 3/2018 – 57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 1. 2019, č. j. 57 Af 3/2018 – 57, **se** ve výrocích I. a III. **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbývajících částech **se** kasační stížnost **zamítá**.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj rozhodnutím ze dne 13. 4. 2017, č. j. 492352/17/2401-80541-402145, rozhodl o výši hotových výdajů správce daně ve výši 1.650 Kč vynaložených na úhradu odborného vyjádření č. 2/17 ze dne 23. 3. 2017, kterým byla ohodnocena sbírka pánských náramkových hodinek. Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 10.

2017, č. j. 44547/17/5100-41453-711866, rozhodnutí finančního úřadu potvrdil a odvolání zamítl.

[2] Rozhodnutím ze dne 29. 3. 2017, č. j. 297502/17/2401-80541-402145, stanovil finanční úřad výši hotových výdajů správce daně týkajících se převozu sepsané a zajištěné věci (přívěsný vozík) do skladu správce daně ve výši 3.540 Kč. K odvolání žalovaný toto rozhodnutí změnil tak, že výše těchto výdajů činí 3.541 Kč (rozhodnutí ze dne 31. 10. 2017, 46330/17/5100-41453-711866).

[3] Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami u Krajského soudu v Plzni, který na jejich základu obě rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud vyšel z § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Zásada, podle níž správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, činí správce daně odpovědným za hospodárný průběh daňového exekučního řízení. Nemůže proto obstat souhrnná argumentace žalovaného vztahující se k oběma napadeným rozhodnutím, podle níž měl žalobce, pokud považoval výši hotových výdajů za nepřiměřenou, tvrdit a prokazovat, že existuje varianta levnější. K tomu, aby tato povinnost žalobce byla aktivována, musela by napadená rozhodnutí obsahovat alespoň náznak odůvodnění toho, proč jsou náklady stanoveny právě ve výši vyplývající z napadených rozhodnutí.

[5] Nedostatečné odůvodnění výše hotových výdajů je zcela evidentní v případě napadeného rozhodnutí, jímž byly vyčísleny výdaje vynaložené na úhradu odborného vyjádření. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že správce daně akceptoval cenu odborného vyjádření (žalovaným označovaného za znalecký posudek) ve výši 1.650 Kč (znalec konkrétně účtoval znalecké zkoumání v délce 6 hodin za hodinovou sazbu 275 Kč). Ustanovení § 16 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících (dále jen „vyhláška“) přitom stanoví, že *„odměna za znalecký posudek činí podle jeho náročnosti a míry odborných znalostí, které bylo nutné k jeho podání vynaložit, za jednu hodinu práce 100 až 350 Kč.“* Současně § 25 odst. 2 vyhlášky vymezuje kritéria, která musí příslušný státní orgán při určování výše odměny znalce hodnotit.

[6] Podle názoru krajského soudu neexistuje žádný relevantní důvod, proč by tyto požadavky neměly být vztaženy i na odměňování za odborné vyjádření (zvláště za situace, v níž je opatřeno znaleckou doložkou). Není vůbec zřejmé, proč byla přiznána odměna ve výši blížící se horní hranici sazby, která by podle kritérií obsažených ve vyhlášce měla být vyhrazena pro zvláště náročná znalecká zkoumání (je otázkou, zda při pouhém zjišťování ceny hodinek je takto vysoká sazba odměny vůbec odůvodnitelná). Správce daně přitom nejenže nijak nezohlednil kritéria stanovení odměny ve smyslu § 25 vyhlášky, nezabýval se ani přiměřeností doby, po níž znalec hodinky zkoumal. Soud zdůraznil, že tyto úvahy by mělo rozhodnutí o výši exekučních nákladů alespoň ve stručnosti obsahovat bez dalšího, tím spíše pak za situace, v níž žalobce absenci přezkoumatelného odůvodnění výslovně namítal v odvolacím řízení.

[7] Uvedené závěry lze podle krajského soudu vztáhnout i na rozhodnutí týkající se výdajů vynaložených na převoz sepsané a zajištěné věci do skladu správce daně. Správce

daně nemusí v každé jednotlivé věci provádět složitá skutková zjištění stran ceny přepravy. Postačí, pokud tuto informaci (která je jistě podstatná i v jiných obdobných řízeních) zjistí souhrnným dotazem na několik relevantních subjektů v daném místě a čase. Na výsledné zjištění pak správce daně bude moci následně odkazovat vždy, když bude určovat výši hotových výdajů – teprve za této situace, pokud žalobce nebude s cenou služby souhlasit, bude na něm, aby správci daně předešel konkrétní skutkovou verzi reality, která by zjištění správce daně stran této otázky zpochybňovala.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[9] Stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Podle stěžovatele je rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Krajský soud považoval napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná, výslovně je však pro tuto vadu nezrušil. Seznal-li krajský soud vadu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů, musel rozhodnout bez nařízení jednání. Je proto otázkou, zda žalobci skutečně přísluší náhrada nákladu řízení, který spočívá v účasti na jednání soudu (kdyby krajský soud rozhodl bez jednání, což mu zákon ukládá, tento náklad by nevznikl). Stěžovatel považuje za nepřezkoumatelné odůvodnění výše nákladů řízení, které krajský soud uložil stěžovateli uhradit žalobci.

[11] Stěžovatel má rozsudek za nepřezkoumatelný též proto, že krajský soud podstatně argumentačně pomohl žalobci. Na podporu jeho pouhých obecných konstatování (srov. textaci půlstránkové žaloby) doplnil argumenty jím neuvedené (např. argumentace stran zásady hospodárnosti či povinnosti reflektovat znalecké vyhlášky).

[12] Podle stěžovatele je pravdou, že správce daně má postupovat tak, aby nikomu (tj. jak správci daně, tak osobám zúčastněným na správě daní) nevznikaly *zbytečné* náklady. Exekuční náklady (zde hotové výdaje) jsou zpravidla vždy vynakládány opodstatněně, neboť sledují legitimní účel, kterým je sepsání a následné zabavení movitých věcí. V konečném důsledku exekuční postup přispívá k naplnění základního cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

[13] Ve vztahu k nákladu na odborné vyjádření ke stanovení ceny hodiněk stěžovatel konstatuje, že nebyl vynaložen zbytečně. Exekučně zabavené hodinky byly na první pohled značkové, proto správce daně přikročil k určení jejich hodnoty znalcem. Takový postup byl v souladu se zákonem a výhodný pro žalobce, neboť eliminoval riziko možného stanovení hodnoty movitých věcí pod tržní cenou. Požadavek krajského soudu, aby správce daně zkoumal, zda vynaložené náklady za odborné vyjádření byly co do hodinové sazby a počtu hodin oprávněné, není správný. Taková povinnost se vztahuje pouze na případy, u kterých je na první pohled zřejmé, že hodinová sazba a počet hodin je excesivní. V daném případě tomu tak nebylo, počet hodin nebyl nestandardní (šest hodin na posouzení sedmi hodiněk a kožené prosklené skříňky), ani hodinová sazba nevybočila

z vyhláškou stanoveného rozmezí. Pokud žalobce bez dalšího tvrdil, že cena je vysoká, měl povinnost své tvrzení doložit.

[14] Také hotové výdaje týkající se převozu přívěsného vozíku byly vynaloženy oprávněně. Požadavek soud na provedení „kvazivýběrového“ řízení je lichý. Daňový exekutor je nucen jednat promptně a zpravidla ani neví předem, s jakými movitými věci k zabavení se setká. Uvedený požadavek by paralyzoval už tak náročnou daňovou exekuci movitých věcí. Žalobce tvrdil, že službu je možno realizovat za poloviční cenu, své tvrzení však nedokázal, ač k tomu byl povinen.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nepřezkoumatelnost rozsudku jde k tíži stěžovatele a jeho nekompetentnosti porozumět psanému textu. Stěžovatel neuvedl, proč došel k závěru, že účast na soudním jednání byla neoprávněná. Soud zákon zná, není proto třeba zaplavovat jej v žalobě zbytečnou citací zákonů. Ve zbývajících částech se vyjádření netýká nyní přezkoumávaného rozsudku a rozhodnutí žalovaného, proto je Nejvyšší správní soud nerekapituluje.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

III.a) Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů

[18] Stěžovatel spatřuje nesrozumitelnost rozsudku v tom, že rozhodnutí žalovaného byla zrušena pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů, krajský soud však *formálně nepřezkoumatelnost neseznal a výslovně pro tuto vadu rozhodnutí nezrušil.*

[19] Podle kasačního soudu napadený rozsudek vadou nesrozumitelnosti netrpí. Jak správně konstatuje stěžovatel, jeho rozhodnutí byla zrušena pro vadu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů. Tato skutečnost je z odůvodnění rozsudku zřejmá. Byť krajský soud v odůvodnění rozsudku ne zcela přesně pracuje s pojmy „nedostatek odůvodnění“ a „nedostatek důvodů“, je z jeho rozsudku zjevné, že rozhodnutím stěžovatele vytýkal zejména nedostatek skutkových důvodů stran přiměřenosti výše hotových výdajů. Stěžovatel se podle krajského soudu nezabýval zjišťováním toho, co je třeba v daném případě považovat za cenu přiměřenou, tedy otázkou významnou pro rozhodnutí ve věci. Pro tento nedostatek důvodů pak krajský soud označil za neudržitelnou stěžovatelovu argumentaci, že existenci levnější varianty měl prokazovat žalobce.

[20] Stěžovatel má pravdu, že krajský soud v odůvodnění rozsudku výslovně neuvedl, že rozhodnutí zrušuje pro vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, tedy neodkázal na § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 3 s. ř. s., resp. na zrušení pro vadu řízení dle § 78 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud v závěru rozsudku (bod 11)

uzavřel, že napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), což není závěr pro danou věc přiléhavý, neboť šlo o vadu řízení, tedy o druhý případ předpokládaný tímto ustanovením jako důvod pro vyhovění žalobě. Toto pochybení však nemohlo mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť účastníkům řízení muselo být z odůvodnění, i přes nesprávný závěr uvedený v bodu 11 rozsudku, zřejmé, z jakého důvodu krajský soud žalobě vyhověl.

[21] V této souvislosti je nutno odmítnout stěžovatelův názor, že v případě, kdy krajský soud považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, *musí* rozhodnout bez nařízení jednání (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

[22] Soud předesílá, že základním pravidlem zakotveným ve všech procesních předpisech upravujících řízení před soudy, tedy i v soudním řádu správním, je projednání věci při jednání za účasti účastníků řízení (a osob zúčastněných na řízení). Toto pravidlo vychází z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně a v jeho přítomnosti. Možnost soudu rozhodnout bez jednání je vždy výjimkou z pravidla. V soudním řádu správním jde zejména o výjimky stanovené v § 51 odst. 1 s. ř. s. (navrhli-li to shodně účastníci, nebo s tím souhlasí) a § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s. Jednání je však třeba nařídit vždy, provádí-li soud dokazování. Soud na okraj uvádí, že v nyní souzené věci nebyly splněny podmínky pro postup podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil (srov. č. l. 31 soudního spisu). Stěžovatel však povinnost soudu rozhodnout bez jednání vyvozuje z § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[23] Stěžovatel se nemýlí v tom, že směřují-li důvodné žalobní námitky proti vadám podřaditelným pod § 76 odst. 1 s. ř. s., resp. pokud je rozhodnutí či jemu předcházející řízení stíženo těmito vadami, pro které nelze žalobu projednat v rozsahu řádně uplatněných námitek, soud není povinen jednání nařídit. Takový postup je v zásadě nadbytečný a neekonomický, *neboť soudu je ze spisu či z rozhodnutí dostatečně zřejmé, že procesní postup či rozhodnutí jsou natolik vadné, že rozhodnutí musí být zrušeno* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Jak dále uvedl rozšířený senát v citovaném usnesení (bod 16), „[p]okud soud nařídí jednání, v zásadě se zabývá důvodností žaloby a tomu odpovídají i možnosti rozhodnutí stanovené v § 78 odst. 1, 7 s. ř. s. Ustanovení § 76 odst. 3 věty druhé s. ř. s. umožňující zrušení rozhodnutí (případně vyslovení nicotnosti) z důvodů uvedených v odstavcích 1 a 2 v případě, že tyto vady vyjdou najevo až při jednání, umožňuje soudu využití postupu podle § 76 i tam, kde vady nebyly zjevné v rámci přípravy jednání, ale vyšly najevo až při něm (...)“.

[24] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zákon nestanoví povinnost soudu při splnění podmínek umožňujících rozhodnout věc bez jednání, postupovat tak, že jednání skutečně nenařídí. Možnost rozhodnout bez nařízení jednání je pouze *oprávněním* soudu, nikoli jeho povinností. Je na uvážení rozhodujícího senátu, či samosoudce, zda i přes naplnění zákonem předvídaných podmínek (pro rozhodnutí bez jednání) jednání nařídí. Motivы, které k takovému postupu soud vedou, mohou být různé. Může jít např. o nutnost provést dokazování, či upřesnit nebo vyjasnit obsah žalobní argumentace (jak tomu bylo v nyní projednávané věci). Nařídí-li tedy soud jednání, byť jsou splněny podmínky pro aplikaci výjimky z pravidla, nelze takový postup považovat za nesprávný (nezákonný).

[25] Přistoupení na stěžovatelovu argumentaci by znamenalo, že by kasační soud měl zrušit rozsudek krajského soudu pro procesní vadu spočívající v tom, že rozhodl při jednání, a zavázal by krajský soud rozhodnout opětovně zcela stejně, ovšem bez nařízení jednání. Takový postup by byl naprosto absurdní, v rozporu s principem procesní ekonomie a hospodárnosti řízení a nadto by nic nezměnil na skutečnosti, že náklady na již proběhnuvší jednání by stejně stále existovaly a bylo by nutno o jejich náhradě rozhodnout (viz níže).

[26] Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelným ani odůvodnění výroku o náhradě nákladů řízení. Krajský soud v bodech 12 – 15 podrobně vysvětlil, proč náklady řízení vyčíslil v dané výši (36.545 Kč). Z odůvodnění vyplývá, že krajský soud zohlednil též skutečnost, že v souzené věci šlo o dvě spojené věci (bod 13). Správnost úvah krajského soudu stran vypočtené výše nákladů řízení stěžovatel (s výjimkou níže uvedenou) v kasační stížnosti nezpochybňuje; je proto možno ustát na závěru, že výrok o nákladech řízení je odůvodněn přezkoumatelně.

[27] Stěžovatel zpochybňuje přiznání náhrady nákladů souvisejících s nařízeným jednáním před krajským soudem. Podle stěžovatele totiž krajský soud neměl jednání vůbec nařizovat, a tento náklad by proto nevznikl.

[28] Nejvyšší správní soud konstatoval již výše, že postup krajského soudu § 76 odst. 1 s. ř. s. má sloužit mimo jiné k hospodárnosti řízení o žalobě a úspoře nákladů účastníků řízení. Tento postup ovšem není obligatorní a nelze jej na krajském soudu nijak vynucovat. V případě, že se krajský soud, ať již z jakéhokoli důvodu, rozhodne ve věci jednání nařídít, vzniknou beze sporu na straně účastníků řízení náklady spojené s jejich (případnou) účastí na jednání. Tyto náklady se stávají součástí všech nákladů řízení, o nichž je soud povinen rozhodnout. Byť se stěžovatel domnívá, že postup krajského soudu spočívající v nařízení jednání byl nesprávný (a ve svém důsledku nevhodný), nelze tento jeho názor reflektovat tím způsobem, že by žalobci bylo upřeno jeho právo na náhradu nákladů řízení, které mu v souvislosti s nařízením jednání vznikly. I kdyby byl stěžovatelův názor správný (což, jak soud shora osvětlil, není), není zde nikdo, komu by bylo možno (kromě stěžovatele) povinnost k náhradě nákladů úspěšného účastníka řízení uložit. Krajský soud tedy postupoval správně, pokud do celkové výše nákladů řízení zahrnul též náklady související s nařízeným jednáním.

IIIb.) Vada řízení – porušení dispoziční zásady

[29] Stěžovatel dále namítá porušení dispoziční zásady krajským soudem (nepřípustnou argumentační výpomoc žalobci). V souladu s rozsudkem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1 Afs 215/2016 - 32, soud poznamenává, že porušení dispoziční zásady je natolik závažnou okolností, že by se jí kasační soud zabýval i tehdy, pokud ji stěžovatel nenamítal.

[30] Podle § 75 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba proti rozhodnutí správního orgánu kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky

rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Správní soud pak přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

[31] Řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Je pouze na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u správního soudu. Rovněž je na něm, aby v žalobních bodech specifikoval, z jakých *konkrétních* skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. V textu žaloby je třeba uvést žalobní argumentaci, proto nepostačí žalobní tvrzení nahradit odkazem na dřívější argumentaci v jiné žalobcem podané žalobě nebo například bez dalšího odkázat na podané odvolání v téže věci (srov. rozsudek ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 – 74).

[32] V nyní souzené věci je shodně s krajským soudem nutno zdůraznit, že ač žaloby mířily proti dvěma různým rozhodnutím, jsou formulovány naprosto identicky a směřují v zásadě proti stanovení hotových výdajů za převoz přívěsného vozíku.

[33] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce doslovně zopakoval odvolací argumentaci (rozhodnutí není řádně odůvodněno, neboť odkazuje na doklady, které nejsou součástí rozhodnutí, neuvádí, proč stěžovatel potřeboval hradit přepravu, pokud žalobce navrhoval vlastní přepravu, není patrné, jak stěžovatel šetřil náklady žalobce, zda si vybral pro transport nejlevnější nabídku po příslušném výběrovém řízení – podle informací žalobce je možno dopravu mezi sídlem správce daně a místem exekuce pořídit za méně než polovinu částky, a není zřejmé, z čeho se částka skládá), kterou doplnil o pasáž označenou kurzivou v odstavci níže.

[34] Z vyjádření zástupce žalobce při jednání vyplývá, že rozhodnutí o hotových výdajích na odborné posouzení se týká část žaloby, podle které *je nutné k rozhodnutí připojit zdůvodnění, jaké konkrétní částky byly vynaloženy, např. přiložením dokladů o nákupu služeb, či materiálu, které se vztahují k exekčním nákladům. Prosté uvedení částky, bez dalšího konkrétního odůvodnění, zakládá podezření, že došlo ke správní libovůli a neopodstatněným nebo dokonce žádným výdajům a přesto jsou žalobci připsány k tíži.*

[35] Před posouzením otázky respektování dispoziční zásady krajským soudem ve vztahu k žalobám proti jednotlivým rozhodnutím, kasační soud poznamenává, že byť jsou žaloby (resp. žaloba) formulovány velmi obecně a stručně, nepostrádají vymezení žalobních bodů (srov. rozsudky rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS, a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Z tohoto závěru ostatně vycházel i krajský soud. Jeho povinností však bylo rovněž v odpovídající míře obecnosti jednotlivé žalobní body vypořádat, nikoli pojmout podanou žalobu pouze jako podklad pro vlastní úvahy o tom, z jakých důvodů případně žalobou napadené rozhodnutí neobstojí. Jak uvedl rozšířený senát v rozsudku č. j. 4 As 3/2008 – 78 „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Není však na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“

[36] Nyní již konkrétně k oběma žalobám proti rozhodnutím žalovaného.

Žaloba proti rozhodnutí o hotových výdajích na odborné vyjádření

[37] Nejprve se Nejvyšší správní soud věnuje žalobě proti rozhodnutí o hotových výdajích na odborné vyjádření. Z obsahu žaloby je zjevné, že žalobce namítal absenci zdůvodnění, jaké konkrétní částky byly vynaloženy (požadoval např. přiložení dokladů). Prosté uvedení částky bez jejího odůvodnění podle žalobce představuje libovůli.

[38] Z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (týkajícího se výdajů na odborné vyjádření) postavil na úvaze, podle které měly daňové orgány podle § 25 odst. 2 vyhlášky hodnotit kritéria zde obsažená z hlediska přiměřenosti částky za odborné posouzení a dále měly hodnotit přiměřenost doby znaleckého zkoumání. Podle krajského soudu mělo rozhodnutí tyto úvahy obsahovat *bez dalšího*.

[39] Ze shora uvedené rekapitulace je zjevné, že žalobce v žalobě *přiměřenost* odměny, kterou za odborné posouzení požadoval znalec a *přiměřenost* doby strávené při posuzování hodin, nezpochybňoval. Ačkoli bylo úkolem krajského soudu zabývat se na základě žalobních bodů pouze otázkou, zda odůvodnění rozhodnutí obsahuje informaci o tom, jaké konkrétní částky na odborné vyjádření byly vynaloženy, zabýval se nepřipustně otázkou přiměřenosti ceny za odborné vyjádření.

[40] K posuzování přezkoumatelnosti úvah o přiměřenosti odměny nemohl krajský soud přistoupit ani z úřední povinnosti. I bez úvah o přiměřenosti odměny totiž krajský soud mohl posoudit, zda žalovaný, resp. správce daně, řádně odůvodnil, jak dospěl k částce, která byla stanovena jako hotový výdaj (tedy mohl rozhodnutí přezkoumat na základě uplatněných žalobních námitek).

[41] Námitka porušení dispoziční zásady je proto ve vztahu k rozhodnutí o hotových výdajích na odborné vyjádření důvodná.

[42] S ohledem na shora uvedené se již kasační soud nemohl zabývat kasačními námitkami proti závěrům krajského soudu stran přiměřenosti odměny za odborné vyjádření a vykázaného počtu hodin, neboť tyto otázky vůbec neměly být předmětem posouzení.

Žaloba proti rozhodnutí o hotových výdajích na převoz přívěsného vozíku

[43] Ve vztahu k rozhodnutí o hotových výdajích na převoz Nejvyšší správní soud námitku porušení dispoziční zásady důvodnou neshledal.

[44] Jak již soud konstatoval výše, žaloby mířily zejména proti tomuto rozhodnutí, ve vztahu k němu proto obsahovaly konkrétnější žalobní body, na jejichž základě krajský soud napadené rozhodnutí zrušil (zejména námitka, že není zřejmé, zda si správce daně vybral nejlevnější nabídku vzešlou z výběrového řízení a že dle informací žalobce lze přepravu pořídit za méně než polovinu stanovené částky).

[45] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje též s věcným posouzením důvodnosti této žaloby.

[46] Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob 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.

[47] Podle § 7 odst. 2 daňového řádu správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.

[48] Podle § 182 odst. 1 a 2 je povinen exekuční náklady hradit dlužník, pokud daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně. Exekuční náklady spočívají v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, v náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.

[49] Podle § 182 odst. 5 daňového řádu stanoví správce daně výši hotových výdajů vždy samostatným rozhodnutím. Stanovenou výši hotových výdajů je dlužník povinen uhradit do 15 dnů ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

[50] V případě hotových výdajů na převoz přívěsného vozíku stěžovatel v rozhodnutí uvedl, že naplňují kritérium hospodárnosti a nejsou zjevně nepřiměřené. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že tento závěr je nepřezkoumatelný. Má-li správní orgán za to, že náklady jsou přiměřené, musí tuto svou úvahu vtělenou do odůvodnění rozhodnutí opřít o konkrétní zjištění.

[51] Z daňového řádu správci daně nevyplývá povinnost zajistit služby související s prováděním daňové exekuce na základě výběrového řízení, ani stanovit výši hotových výdajů tak, aby odpovídaly nejnižší možné ceně (jak namítá žalobce). Pro konstatování přiměřenosti nákladů je ovšem třeba, aby součástí spisu byl podklad obsahující objektivizovaná zjištění stran ceny za určitou službu, která mohou vést k závěru o přiměřenosti (resp. nepřiměřenosti) ceny za konkrétní úkon, jejíž úhradu následně uloží daňovému subjektu. Tímto podkladem může být například údaj vzešlý z vlastní analytické činnosti (např. srovnání veřejně dostupných informací o cenách za danou službu v daném místě a čase, případně údaje získané přímo od poskytovatelů určité služby). Nejedná se o nijak náročné zjišťování, které by snad mohlo vést ke zmaření účelu daňové exekuce. Jak nadto případně poukázal krajský soud, pro správce daně budou tyto údaje využitelné zcela jistě i v jiných exekučních řízeních.

[52] V této souvislosti soud přiměřeně odkazuje na závěry učiněné v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 10 Afs 146/2014 - 29, který se týkal nákladů na uskladnění zajištěných vybraných výrobků podle § 42 odst. 5 a § 42e zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. I v tomto případě tedy šlo výdaje správce daně spojené s jeho činností prováděnou *ex off*o, k jejichž náhradě byl následně povinen daňový subjekt. Úvahy v tomto rozsudku obsažené lze proto vztáhnout i na nyní souzenou věc.

[53] Soud v citovaném rozsudku (zejména bod 25) zdůraznil, že za dostatečné vypořádání námitky nepřiměřenosti nákladů nelze považovat pouhý odkaz na fakturu vystavenou jinou právnickou osobou (zde za uskladnění zajištěných minerálních olejů). Soud dále zdůraznil, že při stanovení výše nákladů (na uskladnění) je správci daně zákonem svěřeno správní uvážení, které ovšem musí realizovat v souladu s ústavněprávními limity. Kromě ústavních limitů je konkrétně v § 5 odst. 3 daňového řádu stanoveno, že správce daně má povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Jedná se o jednu ze základních zásad při správě daní, kterou jsou správní orgány povinny dodržovat. Pokud dojde účastníkem řízení ke zpochybnění naplnění zásad výše uvedených, je na správci daně, aby ve svém rozhodnutí řádně a přezkoumatelně vyložil, proč jsou výtky účastníka řízení mylné. Takto ovšem správce daně (ani stěžovatel) v nyní souzené věci nepostupoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud tedy shledal v řízení před krajským soudem vadu s vlivem na zákonnost jeho rozhodnutí dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v tom, že soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí o hotových výdajích za odborné vyjádření z důvodu, který nebyl v podané žalobě uplatněn jako žalobní bod. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu ve výroku I., který se týká tohoto rozhodnutí, a ve výroku III., který je na něm závislým výrokem, podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Povinností krajského soudu bude přezkoumat rozhodnutí žalovaného týkající se hotových výdajů na odborné vyjádření v mezích řádně uplatněných žalobních bodů (tedy pouze z toho hlediska, zda stěžovatel „připojil zdůvodnění, jaké konkrétní částky byly vynaloženy“).

[55] Ve zbývajících částech, mířících proti výroku II. rozsudku krajského soudu, neshledal soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji v této části podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[56] V dalším řízení rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. srpna 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu