



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně zpravodajky Martiny Kűchlerové a soudce Štěpána Výborného v právní věci žalobce: **Ing. M. P.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2023, č. j. 848/23/5100-41451-711647, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2024, č. j. 25 Af 10/2023-29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2024, č. j. 25 Af 10/2023 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ustanovil rozhodnutím ze dne 29. 3. 2022 žalobce zástupcem právnické osobě Geodetická kancelář Ing. Grygarová s.r.o., a to po úmrtí jediné jednatelky a společnice této osoby (dále jen „daňový subjekt“). Správce daně následně rozhodnutím ze dne 27. 5. 2022 toto ustanovení zrušil. Žalobce poté správci daně zaslal podání označené jako „Vyúčtování odměny ustanoveného zástupce“. Žalobce nárokoval náklady řízení ustanoveného zástupce ve výši 72 167 Kč. V návaznosti na takto uplatněný nárok vydal správce daně rozhodnutí o nároku na náhradu nákladů řízení ze dne 20. 6. 2022, kterým žalobci přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 27 523 Kč.

[2] Proti poslední uvedenému rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 1. 2023, č. j. 848/23/5100-41451-711647, zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že porady s bývalou účetní daňového subjektu a pozůstalou dcerou jediné jednatelky a společnice daňového subjektu v žalobcem uváděné časové dotaci (0,75 hodin, 1,7 hodiny a 0,5 hodiny) byly neúčelné. Odmítl provést výslechy těchto osob a pana P., který se dostavil na schůzku původně plánovanou s pozůstalou dcerou namísto ní. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně i v nepřiznání náhrady ušlého výdělku za čas strávený na cestě z místa bydliště žalobce na výše uvedená jednání (Opava – Ostrava a zpět, Opava – Praha a zpět). Uvedl, že z povahy věci se nejedná o úkon vykonaný při zastupování, a nelze jej proto kompenzovat cestou přiznání ušlého výdělku. Náhrada za promeškaný čas není ani druhem hotového výdaje. V neposlední řadě žalovaný uvedl, že žalobci nenáleží ani náhrada za vyhotovení vyúčtování po skončení jeho zastupování. Nejde o úkon, který žalobce činil jako zástupce daňového subjektu, ale jde o úkon samotného žalobce (daňového poradce). Ustanovenému zástupci náleží náhrada nákladů řízení pouze za dobu výkonu této funkce.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu a krajský soud dle § 78 odst. 1, 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), rozsudkem označeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Žalobce v žalobě namítal, že dvě porady s účetní daňového subjektu, které vyúčtoval, byly účelné. Žalobce nemohl získat informace o účetnictví jinak než poradou s bývalou účetní. O účetnictví daňového subjektu v době svého ustanovení nic nevěděl. Žalobce měl dále dohodnutou schůzku s dcerou jediné jednatelky daňového subjektu, na které mělo dojít k předání dalších podkladů (ty se měly nacházet v bytě zemřelé jednatelky). Aniž by to žalobce věděl, dostavila se na schůzku třetí osoba (pan P.), která u sebe potřebné doklady neměla. Zpětně nelze hodnotit, zda takto realizovaná schůzka byla účelná, na počátku byla důvodná. Vedle těchto schůzek vznikl dle názoru žalobce nárok i na náhradu za cesty na ně. Ohledně toho, že schůzky byly smluveny, proběhly a co se na nich dělo (byly účelné), navrhoval žalobce výslech osob, které se na ně měly dostavit nebo dostavily. Správce daně ani žalovaný těmito důkazními návrhy nevyhověli a poté chybně hodnotili, že nešlo o účelně vynaložené úkony. Žalobce uvedl, že § 6 odst. 5 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), je speciálním k § 107 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a proto žalobci náleží náhrada za ušlý výdělek i po celou dobu, kdy nemohl pracovat na jiné placené práci. Touto argumentací chtěl nahradit ušlý výdělek za promeškaný čas, který trávil při cestách na ony tři výše specifikované schůzky. V neposlední řadě žalobce nárokoval uhrazení vyúčtování, které zpracoval po skončení zastupování daňového subjektu a o jehož obsahu se vede spor.

[6] Krajský soud uvedl, že daňový řád a zákon o daňovém poradenství jsou ohledně odměňování ustanoveného zástupce v daňovém řízení ve vztahu obecného předpisu (daňový řád) a předpisu speciálního (zákon o daňovém poradenství). Krajský soud zdůraznil, že zákon o daňovém poradenství váže výši odměny ustanoveného zástupce nikoliv na konkrétní úkony, které zástupce za zastoupeného vykonal, ale na počet započatých hodin, ve kterých zástupci bránila účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní výkonu jeho placené poradenské činnosti. Co je potřeba rozumět pojmem „účast na řízení“, vyložil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 2. 2022, č. j. 2 Afs 323/2021 - 30. Krajský soud proto uzavřel, že nárok na náhradu ušlého výdělku náleží oprávněné osobě

pokračování

za celou dobu, během níž nemohla vykonávat práci, tj. neomezuje se jen na dobu trvání samotného úkonu.

[7] Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný posuzoval účelnost schůzek, za které žalobce požadoval odměnu. Pro přiznání odměny podle § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství ani § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní (dále jen „vyhláška č. 382/2010 Sb.“), však účelnost není relevantní. Relevantní dle názoru krajského soudu je, zda žalobce těmito schůzkami vykonával funkci ustanoveného zástupce, a zda se tak stalo z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní. Není-li účelnost relevantní pro posouzení uplatněné odměny, byl chybný závěr žalovaného, když odměnu žalobci nepřiznal z důvodu jejího neprokázání.

[8] Dále krajský soud uvedl, že úvahu žalovaného o neúčelnosti uplatněné odměny za schůzky lze chápat pouze jako posouzení toho, zda šlo o „*účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní*“. Ani touto optikou ale krajský soud závěrům žalovaného nepřisvědčil. Krajský soud uvedl, že správce daně, potažmo žalovaný, měli zkoumat, zda porady žalobce souvisely s výkonem funkce zástupce a zda požadovaná časová dotace není zjevně nepřiměřená. Krajský soud shledal, že porady s účetní a pozůstalou dcerou jediné jednatelky a společnice daňového subjektu nelze považovat za případ, kdy by zcela zjevně nešlo o „*účast na řízení při správě daní*“. Měl-li žalobce podat daňové přiznání a měl-li podat žádost pro zrušení registrace a vypořádání DPH, musel pro tyto úkony shromáždit podklady a získat o účetnictví zastupovaného přehled.

[9] Stejně tak krajský soud přisvědčil žalobci, že měl-li právě od účetní informace o tom, že je zde další majetek a podklady k bankovním účtům, které má pozůstalá dcera, pak schůzka s touto pozůstalou dcerou je v logické souvislosti se zastupováním daňového subjektu v daňovém řízení. Žalobce zároveň nemohl vědět, že se schůzky nezúčastní pozůstalá dcera, ale za ni jednající pan P., který ale požadované dokumenty nedodal. I doba cestování na uvedené schůzky představovala dle názoru krajského soudu „*účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní*“, která žalobci bránila ve výkonu jeho placené činnosti. Neuznání těchto položek bylo dle názoru krajského soudu rovněž nezákonné, odporující § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství ve spojení s § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb. Krajský soud konečně neshledal ani žádný důvod považovat za neúčelné náklady vynaložené na provedené cesty.

[10] Závěrem krajský soud uvedl, že i provedené vyúčtování lze považovat za účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní. Úkolem žalovaného bylo pouze zkoumat případnou nepřiměřenost požadované časové dotace, kterou ale ani krajský soud neshledal. To, že vyúčtování odměny žalobce učinil až poté, co jeho funkce zástupce byla zrušena, nebrání závěru, že činnost byla „*účastí na řízení*“. Úprava v § 107 odst. 4 daňového řádu předpokládá, že nárok na odměnu bude uplatněn až po zrušení ustanovení; propadná lhůta 20 dnů se totiž počítá od posledního úkonu, za který lze považovat převzetí usnesení o zrušení ustanovení.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[11] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[12] Stěžovatel namítal, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil. Zdůraznil, že v obecné rovině upravuje náhradu nákladů řízení § 107 daňového řádu. Pro ustanoveného zástupce potom platí § 107 odst. 4 daňového řádu, podle kterého mu náleží náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku nebo odměny podle jiného právního předpisu za úkony, které jako zástupce ve věci účelně vykonal. Tímto jiným právním předpisem je zákon o daňovém poradenství, konkrétně jeho § 6 odst. 5, dle kterého ustanovenému zástupci náleží za dobu výkonu funkce náhrada ušlého výdělku a náhrada účelně vynaložených výdajů. Krajský soud správně definoval vztah daňového řádu a zákona o daňovém poradenství, ale následně chybně na danou věc aplikoval vyhlášku č. 382/2010 Sb. V daném případě nebyl důvod pro aplikaci vyhlášky jako právního předpisu nižší právní síly, neboť náhrada odměny a ušlého výdělku jsou v daném případě upraveny komplexně daňovým řádem a zákonem o daňovém poradenství. Vyhláška č. 382/2010 Sb. přitom upravuje výpočet výše náhrady ušlého výdělku odlišně oproti zákonu o daňovém poradenství. V tomto případě se tedy jednoznačně musí uplatnit zákonná úprava.

[13] Dále stěžovatel namítal, že krajský soud šel navíc zcela nad rámec žalobní argumentace. Žalobce po celou dobu argumentoval účelností svých schůzek a dalších nákladů, krajský soud přitom překročil meze žalobních bodů a na posuzovanou věc aplikoval § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb., na kterou žalobce nepoukazoval a nikterak jí neargumentoval. Stejně tak krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 1 Afs 323/2021 - 30, není ve věci relevantní, neboť řeší zcela jinou procesní situaci (postavení svědka, a nikoli ustanoveného zástupce).

[14] Dále stěžovatel namítal, že se krajský soud s ohledem na své chybné právní hodnocení vůbec nezabýval účelností provedených schůzek (a s nimi souvisejících nákladů). Stěžovatel proto s odkazem na své rozhodnutí opakoval, proč dle něj nebyly schůzky žalobce s účetní a pozůstalou dcerou jednatelky a jediné společnosti daňového subjektu účelné. Zdůraznil zejména, že ve věci nebyl důvod nekomunikovat elektronickou cestou či telefonicky. V případě účetní stačilo, aby si žalobce vyzvednul potřebné dokumenty. Téměř dvouhodinová schůzka s účetní daňového subjektu jde nad rámec toho, co s ní měl žalobce, jakožto osoba s potřebnými odbornými znalostmi, konzultovat. Žalobce neodůvodnil ani schůzku s pozůstalou dcerou, respektive důvod pro její konání v Praze. Pokud se žalobce dozvěděl, že v bytě jediné jednatelky a společnosti daňového subjektu mají být další dokumenty, nehodnotil stěžovatel jako účelné sjednat si schůzku v Praze, neboť sídlo daňového subjektu (byť jediné jednatelky a společnosti) se nachází v Ostravě. Vzhledem k tomu, že nebyly jako účelné hodnoceny schůzky, nebyl důvod přiznávat žalobci na náhradu nákladů řízení hotové výdaje v podobě jízdného na ně.

[15] Stěžovatel zároveň zdůraznil, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný ohledně náhrady promeškaného času (formou ušlého výdělku) za čas strávený cestou na ony schůzky. Stěžovatel poukazoval na to, že náhrada promeškaného času nemá v případě ustanoveného zástupce zákonnou oporu. Nedostatkem právní úpravy pro přiznání tohoto nároku se krajský soud nezabýval, neboť vše posuzoval optikou „účasti na řízení“ s odkazem

pokračování

na § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb. Vyhotovení a podání vyúčtování žalobce nečinil v rámci výkonu funkce ustanoveného zástupce daňového subjektu, ale sám za sebe jakožto daňový poradce požadující přiznání odměny za „službu“, kterou správci daně poskytnul. Úvaha krajského soudu v této souvislosti zcela vybočuje z mezí a smyslu § 107 odst. 4 daňového řádu a § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství. Ustanovenému zástupci totiž náleží náhrada za úkony, které ve věci vykonal jako zástupce (tedy po dobu výkonu této funkce).

[16] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že jako ustanovený zástupce by měl mít nárok na odměnu za veškerý čas, který s výkonem této funkce souvisí. Dále odůvodňoval, proč bylo nezbytné provést schůzky, které ve věci vykonal a které stěžovatel považoval za neúčelné. Žalobce zdůraznil, že jako daňový poradce nemá možnost vydat výzvu podle daňového řádu a uložit komukoli, aby mu vydal jakékoli doklady. Dále si pokládal otázku, proč byl vůbec ve věci ustanoven zástupcem, když veškeré podklady mohl elektronickou cestou obstarat správce daně a mohl jednat s pozůstalou dcerou jednatelky daňového subjektu. Žalobce dále rekapituloval, jaké konkrétní informace se na jím zrealizovaných schůzkách dověděl. K potvrzení těchto jeho tvrzení navrhoval již před správcem daně výslech osob, které se schůzek zúčastnily. Správce daně ani žalovaný ale jeho důkazním návrhům nevyhověli. Připomněl také, že ústní schůzka je zpravidla efektivnější než jiný způsob komunikace na dálku. Žalobce nesouhlasil s tím, že by neměl mít nárok na kompenzaci promeškaného času. V této souvislosti odkázal na § 14 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, a dovolával se jeho analogické aplikace na svůj případ.

[17] Na vyjádření žalobce reagoval stěžovatel. Ten místy zopakoval svou dosavadní kasační argumentaci. Vyjádřil se k rozdílnosti mezi odměňováním ustanovených advokátů podle advokátního tarifu a daňových poradců. Připomněl, že odměna ustanovených zástupců (daňových poradců) je koncipována zcela odlišně, na hodinové bázi. Aby nárok na odměnu, který vznikne, nebyl bezbřehý, je správci daně dána pravomoc posuzovat účelnost činnosti daňového poradce. K žalobcem vykonaným schůzkám stěžovatel nad rámec již uvedeného podotkl, že druhá porada s účetní daňového subjektu byla provedena až po podání daňového přiznání za daňový subjekt. Dále demonstroval, jaké náklady žalobce účtoval za schůzku v Praze. Žalobce si vyúčtoval čas strávený na poradě (0,5 hodiny x 3 000 Kč), tedy 1 500 Kč, cestovní náklady činily 5 876 Kč, náhrada zmeškaného času 7 x 3 000, tedy 21 000 Kč. Stěžovatel zdůraznil, že vlastní činnost žalobce měla hodnotu 1 500 Kč, doprovodné náklady činily 28 876 Kč. Daňová povinnost daňového subjektu tvrzená žalobcem v daňovém přiznání přitom činila 90 000 Kč. Dle názoru stěžovatele nelze považovat za účelnou schůzku v Praze v hodnotě téměř 30 000 Kč, která by měla být hrazena z veřejných prostředků, to vše v době velmi rozšířených možností komunikace na dálku. Krajský soud bez hlubší argumentace shledal, že zde nárok na toto plnění je, jeho odůvodnění je ale právně chybné a ve vztahu k náhradě za promeškaný čas (v případě schůzky v Praze v hodnotě 21 000 Kč) nepřezkoumatelné. V neposlední řadě stěžovatel zmínil, že pokud žalobce nesouhlasil se svým ustanovením v této věci, mohl se bránit prostředky, které mu v takovém případě zákon nabízí.

[18] Ve věci se ještě dále vyjadřoval žalobce, následně stěžovatel a po něm opětovně žalobce. Jejich podání ale buď opakují či jinými slovy shrnují to, co je již uvedeno výše. Žalobce vznáší i další právní otázky, které ale směřují mimo rámec předmětu tohoto řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[20] Předmětem sporu je v daném případě výše nákladů, které správce daně přiznal žalobci za výkon funkce ustanoveného zástupce. Žalobce požadoval náhradu nákladů mj. za:

- 1) Poradu s bývalou účetní, paní M. S. a s tím související hotové výdaje (jízdné).
- 2) Poradu s pozůstalou dcerou, paní M. G. a s tím související hotové výdaje (jízdné).
- 3) Provedení vyúčtování.
- 4) Náhradu za ztrátu času na porady uvedenými pod body 1) a 2).

[21] Za žádnou z těchto účtovaných položek správce daně žalobci náhradu dle souvisejících právních předpisů nepřiznal.

[22] Podle § 107 odst. 4 daňového řádu *byl-li správcem daně ustanoven osobě zúčastněné na správě daní zástupce nebo společný zástupce, náleží mu náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku nebo odměny podle jiného právního předpisu za úkony, které jako zástupce ve věci účelně vykonal. Nárok lze uplatňovat u správce daně, který zástupce ustanovil, po jednotlivých úkonech, nejpozději však do 20 pracovních dnů poté, kdy byl zástupcem učiněn ve věci poslední úkon, jinak tento nárok zaniká. Správce daně může na žádost zástupce poskytnout přiměřenou zálohu.*

[23] Podle § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství *daňovému poradci, který byl správcem daně podle daňového řádu ustanoven zástupcem, náleží za dobu výkonu této funkce náhrada ušlého výdělku odpovídající násobku prokazatelně vynaložených hodin a obvyklé ceny služby poskytované daňovým poradcem stanovené hodinovou sazbou a náhrada účelně vynaložených výdajů.*

[24] Podle § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb. *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.*

[25] Krajský soud věc chybně právně posoudil. Měl zřejmě za to, že právní úprava daná jednak v § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství, jednak v § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb., vylučuje kritéria § 107 odst. 4 daňového řádu. Proto uzavřel, že stěžovatel neměl u žalobcem předloženého vyúčtování hodnotit účelnost provedených úkonů, ale pouze to, zda byly provedeny při „účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní“ a zda jejich časová dotace nebyla zjevně excesivní (k tomu ještě viz dále).

pokračování

[26] Klíčovým je v dané věci již výše citovaný § 107 odst. 4 daňového řádu, dle kterého náleží ustanovenému zástupci za účelně vynaložené úkony náhrada odměny podle jiného právního předpisu. V případě zástupce ustanoveného z řad daňových poradců je tímto speciálním předpisem zákon o daňovém poradenství, který obsahuje zvláštní úpravu pro výpočet odměny ustanoveného daňového poradce (k tomu viz ŠEFL, V., NEUŽIL, R. *Zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky: Komentář*. Wolters Kluwer. ASPI_ID KO523_1992CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X).

[27] Ustanovení § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství pak stanoví, že daňovému poradci, který byl správcem daně podle daňového řádu ustanoven zástupcem, náleží za dobu výkonu této funkce náhrada ušlého výdělku a náhrada účelně vynaložených výdajů. Rozsah hotových výdajů a náhrady ušlého výdělku pak dle § 107 odst. 8 daňového řádu stanoví Ministerstvo financí vyhláškou. Touto vyhláškou je vyhláška č. 382/2010 Sb. Náhrada ušlého výdělku je upravena v § 2 a § 3 této vyhlášky.

[28] Zákon o daňovém poradenství v § 6 odst. 5 stanovuje mechanismus výpočtu náhrady ušlého výdělku. Zástupce uvede počet hodin, které prokazatelně vynaložil na výkon funkce ustanoveného zástupce a tento počet vynásobí svou obvyklou hodinovou sazbou. Zároveň dle § 107 odst. 4 daňového řádu správce daně posuzuje účelnost vykonaných úkonů. Náhrada odměny je tak komplexně upravena v daňovém řádu ve spojení se zákonem o daňovém poradenství.

[29] Dikce § 107 odst. 4 daňového řádu stanovuje pro posouzení nároku na ušlý zisk, respektive odměnu za zastupování a kompenzaci hotových výdajů v obou případech kritérium účelnosti. Ustanovení § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství a § 3 vyhlášky č. 382/2010 Sb., potom stanovují zejména mechanismus výpočtu náhrady ušlého výdělku (o způsobu výpočtu náhrady ušlého výdělku přitom ve věci není sporu).

[30] Sám žalobce v řízení o žalobě nenamítal, že by měl být na danou věc aplikován § 3 vyhlášky č. 382/2010 Sb., ani že by měla být posuzována „účast na řízení“, a nikoliv účelnost úkonu. Veškerá jeho žalobní argumentace vedla do posouzení účelnosti schůzek. Odkazem na § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství a „účastí na řízení“ žalobce argumentoval v tom ohledu, že chtěl, aby mu byla proplacena rovněž náhrada za promeškaný čas (ušlý výdělek) při cestách na vykonané schůzky. Na druhou stranu na takto zvolenou argumentaci krajského soudu nelze pohlížet jako na překročení mezí žalobních bodů a porušení dispoziční zásady, jak namítal stěžovatel. Krajský soud, pokud jde o právní hodnocení věci, není vázán tvrzeními obsaženými v žalobních bodech, neboť stále platí obecná zásada iura novit curia. Nejvyšší správní soud ale na tomto místě zároveň zdůrazňuje, že pro krajský soud také platí zásada zákazu překvapivých rozhodnutí. Účastníci řízení musejí mít prostor se k jinému právnímu hodnocení vyjádřit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 6 As 115/2022 - 33, či nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 11. 2023, sp. zn. IV. ÚS 1971/23). Tuto možnost nemůže představovat až kasační stížnost, která je mimořádným opravným prostředkem.

[31] Krajský soud zároveň pochybil, když argumentačně vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 1 Afs 323/2021 - 30. Tento rozsudek se sice věnoval výkladu pojmu „účast na řízení“ uvedeného v § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb., ale závěry obsažené v tomto rozsudku se týkají náhrady ušlého výdělku při podání svědecké výpovědi.

Svědecká výpověď je upravena odlišně od náhrady odměny či ušlého výdělku ustanoveného zástupce. Zatímco náhradu odměny či ušlého výdělku ustanoveného zástupce upravuje § 107 odst. 4 daňového řádu, osoba podávající svědeckou výpověď ji podává na základě výzvy správce daně, tedy jí náleží náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku dle § 107 odst. 2 daňového řádu, přičemž podmínky přiznání této náhrady stanoví prováděcí vyhláška.

[32] Krajský soud tedy chybně přezkoumával rozhodnutí žalovaného tak, že místo požadavku „účelnosti“ provedených úkonů, hodnotil, zda tyto byly provedeny v rámci „účasti na řízení při správě daní“ a zda nebyly provedeny ve „zjevně excesivní“ časové dotaci. Krajský soud přitom velmi stručně shrnul, že měl-li žalobce podat daňové přiznání a měl-li podat žádost pro zrušení registrace a vypořádání DPH, musel pro tyto úkony shromáždit podklady a získat o účetnictví zastupovaného přehled. Schůzka s účetní daňového subjektu v časové dotaci 0,75 h a 1,7 hod. nepřišla krajskému soudu nijak extrémní. Zároveň krajský soud uvedl, že měl-li žalobce od účetní informace o tom, že je zde další majetek a podklady k bankovním účtům, které má pozůstalá dcera, i schůzka s ní v rozsahu 0,5 hodiny není excesivní. Krajský soud dodal, že žalobce nemohl vědět, že se schůzky namísto pozůstalé dcery zúčastní pan P., který ani žádné doklady nepřinese a nesdělí žádné informace (k tomu viz bod 23 rozsudku krajského soudu).

[33] Krajský soud se nikterak konkrétně nevypořádal s účelností úkonů provedených žalobcem, respektive s tím, jak tato byla hodnocena v rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel totiž uváděl například to, že důvody pro schůzky s účetní daňového subjektu uvedené žalobcem nedokládají účelnost daných schůzek. Žalobce je, jakožto daňový poradce, odborníkem v dané oblasti, tedy by po předání dokladů měl být schopen je samostatně zpracovat. Stěžovatel mj. zdůraznil, že není důvod, proč by předání dokladů mělo trvat v součtu 2,5 hodiny. Stěžovatel měl stejně tak za to, že žalobcem nebyla vysvětlena účelnost porady s pozůstalou dcerou konané v Praze, tedy téměř 400 km cesty od sídla žalobce. Žalobce nebyl schopen vysvětlit, proč se schůzka konala v Praze, když jejím účelem mělo být předání dokumentů, které by bylo možné provést elektronicky, a zajištění přístupu do bytu jednatelky daňového subjektu, přičemž daňový subjekt měl zapsané sídlo na adrese Průběžná 6178/2, 708 00 Ostrava-Poruba.

[34] Krajský soud pouze stručně konstatoval, že provedené úkony zjevně souvisejí s „účastí na řízení při správě daní“ a jejich časová dotace není zjevně excesivní. Konkrétními okolnostmi jejich provedení se ale, narozdíl od stěžovatele, chybně nezabýval, ačkoli sám uznal (bod 22 rozsudku), že je nezbytné zkoumat, zda čas, který žalobce vynaložil při zastupování, byl vynaložen účelně. Povinností krajského soudu v dalším řízení proto bude vypořádat žalobní argumentaci žalobce stran účelnosti jím provedených úkonů, a to s ohledem na důvody svědčící o neúčelnosti těchto úkonů, ke kterým dospěl stěžovatel ve svém rozhodnutí.

[35] Pokud jde o žalobcem nárokovanou náhradu za ztrátu za promeškaný čas a jízdné ve vztahu k jím vykonaným schůzkám, k těmto položkám krajský soud v bodech 26 a 29 svého rozsudku velmi stručně uvedl, že jízdné představuje účelně vynaložené náklady podle § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství. Náhradu za promeškaný čas krajský soud

pokračování

opět hodnotil jako „*účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní*“, šlo o čas, po který žalobce nemohl vykonávat jinak placenou práci.

[36] S ohledem na výše uvedené se krajský soud bude muset v dalším řízení zabývat účelností všech položek, které do svého vyúčtování žalobce zahrnul. Nejvyšší správní soud zároveň předesílá, že lze dospět i k závěru, že žalobcem provedené schůzky (jednání) byly účelné, jejich doprovodné náklady ale nikoli. Takový závěr je možné učinit za předpokladu, že krajský soud dospěje k tomu, že jednání žalobce mohla proběhnout prostřednictvím komunikace na dálku. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zároveň poznamenává, že hodnocení účelnosti jednotlivých položek vyúčtování je nutno posuzovat ex ante a nikoli ex post s ohledem na jejich výsledek.

[37] Argumentace krajského soudu neobstojí ani v případě přiznání náhrady za vyúčtování, které žalobce zpracoval po ukončení činnosti ustanoveného zástupce. I v tomto případě totiž krajský soud argumentoval tím, že zpracování vyúčtování souvisí s „*účastí na řízení*“.

[38] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu souhlasí se stěžovatelem, že přiznání náhrady za vyúčtování vybočuje z mezí § 107 odst. 4 daňového řádu a § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství. Vyhotovení a podání vyúčtování žalobce nečinil v rámci výkonu funkce ustanoveného zástupce daňového subjektu, ale sám za sebe jakožto daňový poradce požadující přiznání odměny za službu, kterou vykonal. Z § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství plyne, že ustanovený zástupce účtuje správci daně totožnou hodinovou sazbu jako svým klientům. Náhrada odměny je tak nastavena tak, aby daňový poradce za zastupování na základě rozhodnutí správce daně obdržel stejnou částku, jako kdyby zastupoval klienta na základě smluvního vztahu. Čas, který daňový poradce stráví zpracováním vyúčtování pro svého klienta, má již zahrnut v hodinové sazbě za ostatní úkony.

[39] Za této situace, tedy uložení povinnosti krajskému soudu zabývat se primárně účelností jednotlivých úkonů (položek) účtovaných žalobcem, je předčasné, aby se Nejvyšší správní soud věcně vyjadřoval k dalším otázkám. Jde např. o otázku, jakým způsobem hradit žalobci náhradu za promeškaný čas strávený cestováním na jím vykonané schůzky. Obdobně například k aplikaci § 5 odst. 4 vyhlášky č. 382/2010 Sb., posouzení vzájemného vztahu správce daně a ustanoveného poradce, dobrovolnost či nucenost vykonávat funkci zástupce ex offio, a další.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, pročež napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. června 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu