



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. M. P.**

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 10. 1. 2023, č. j. 848/23/5100-41451-711647, ve věci náhrady za dobu výkonu funkce ustanoveného zástupce,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 1. 2023, č. j. 848/23/5100-41451-711647 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

*Žalobní námítky:*

1. Žalobce byl ustanoven zástupcem právnické osobě Geodetická kancelář Ing. Grygarové s. r. o. po úmrtí jediného jednatele a společníka této osoby. Po zrušení ustanovení vyúčtoval svou náhradu za dobu výkonu funkce a účelně vynaložených nákladů. Předmětem soudního sporu je neuznání některých vyúčtovaných položek, a to:
  - porada s bývalou účetní dne 19. 4. 2022 v rozsahu 0,75 hodiny (pol. c),
  - porada s bývalou účetní dne 29. 4. 2022 v rozsahu 1,7 hodiny (pol. g),
  - porada s pozůstalou dcerou dne 10. 5. 2022 v rozsahu 0,5 hodiny (pol. j),
  - náhrada za ztrátu času Opava – Ostrava a zpět (pol. i),

- náhrada za ztrátu času Opava-Praha a zpět (pol. l),
  - provedení vyúčtování odměny (přesněji náhrady)
  - cestovní výdaje Opava – Praha a zpět (pol. k).
2. Žalobce v žalobě namítl nesprávné posouzení vyúčtovaných porad s účetní. Žalobce nemohl získat informace o účetnictví jinak než poradou s bývalou účetní, když o účetnictví daňového subjektu, jemuž byl ustanoven zástupcem, nic nevěděl. Na základě obou porad za zastoupeného konal a na účetní jej odkázal sám správce daně. Nelze podle něj hodnotit zpětně účelnost úkonu. K neuznané poradě s dcerou zemřelé jednatelky žalobce uvedl, že schůzka byla předem dohodnuta, dostavil se na ni místo dcery pan P., který však žádné podklady nedodal. K neuznaným cestám žalobce poukázal na to, že cesta musela být vykonána za účelem učinění účelných úkonů, a proto i cesta musela být účelná.
  3. Žalobce namítl rovněž, že o sporných skutkových otázkách nemůže správce daně rozhodnout na základě své úvahy, ale musí o nich vést dokazování, což se nestalo v případě neuznané porady s účetní a pozůstalou dcerou.
  4. Podle žalobce je § 6 odst. 5 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství, speciálním ustanovením k § 107 odst.4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a proto žalobci náleží též náhrada za ušlý výdělek za dobu, kdy nemohl pracovat na jiné placené práci, protože pracoval jako ustanovený zástupce. Žalobci náleží též úhrada ušlého výdělku za podání vyúčtování po skončení zastupování a též náhrada za ztrátu času obecně. Žalobce namítl, že je nesprávná myšlenka, že když něco zákon ve veřejném právu neupravuje, může to jít k tíži občana.
  5. Ohledně neuznaného cestovního výdaje žalobce namítl nevypořádání této otázky žalovaným, který se k ní vyjádřil maximálně mlčky, když za neúčelnou považuje i samotnou poradou s pozůstalou dcerou (resp. panem P.).

*Stanovisko žalovaného:*

6. Žalovaný ve vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že výslech pana P. neprovedl, protože jej považoval za nadbytečný, když se k poradě vyjádřil telefonicky sám pan P. Nešlo o doplnění dokazování, ale reakci na důkazní návrh žalobce. Výslech bývalé účetní žalovaný neprovedl, protože obsah porady uvedl sám žalobce (předání podkladů) a toto žalovaný nerozporoval. Účelnost porady s pozůstalou dcerou nevyplývala ani z žalobcových tvrzení. Náhrada ustanovenému zástupci náleží pouze za dobu výkonu této funkce, nikoliv za vyúčtování odměny po jeho ukončení. Ustanovenému zástupci náleží pouze náhrada účelně vynaložených nákladů a ušlého výdělku, nikoliv náhrada za veškerý čas, který s výkonem funkce souvisí. K nereflexivnímu advokátnímu tarifu žalovaný uvedl, že tímto žalobce v odvolání nearchivoval, nadto užití této úpravy nebylo na místě, neboť se nevztahuje na daňové poradce. Napadené rozhodnutí je podle žalovaného plně přezkoumatelné.

*Rozsudek krajského soudu a Nejvyššího správního soudu*

7. Krajský soud o žalobě rozhodl dne 27. 6. 2024, rozsudkem č. j. 25 Af 10/2023-29 zrušením napadeného rozhodnutí. Na základě posouzení vztahu zákona o daňovém poradenství a daňového řádu jako vztahu speciálního a obecním uzavřel, že náhrada ustanovenému daňovému poradci se odvíjí od počtu započatých hodin, ve kterých zástupci bránila účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní výkonu jeho placené poradenské činnosti. Při

posouzení účasti na řízení se neposuzuje účelnost této účasti, ale zda je přitom vykonávána funkce ustanoveného zástupce, přičemž za účast na řízení je třeba považovat veškerý čas, který se zastupováním nutně souvisí. Až při posouzení tohoto souvisejícího času se uplatní hledisko účelnosti, které je nutno posuzovat zdrženlivě tak, aby byly vyloučeny excesy, nikoliv aby správce daně ex post posuzoval efektivitu. Touto optikou považoval krajský soud poradu s účetní v časové dotaci 0,75 až 1,7 hod. za účast na řízení a časovou dotaci nikoliv extrémní. Poradu se pozůstalou dcerou ohledně dalšího majetku a přístupu k účtům v časové dotaci 0,5 hod. krajský soud rovněž považoval za účast na řízení po nikoliv extrémně dlouhý časový úsek. Následné setkání s panem P. místo dcery nelze a priori vyloučit, jak učinil žalovaný, protože jde o zpětné hodnocení. Cesty za účetní a dcerou jsou nezbytné související náklady, a tedy rovněž účastí na řízení, a úhradě podléhá i čas na nich strávený, protože žalobce nemohl vykonávat pro tuto účast na řízení jinou práci. Soud přisvědčil žalobci i v tom, že provedení vyúčtování svých nákladů je rovněž úkonem na řízení, za které mu náleží náhrada.

8. Nejvyšší správní soud s krajským soudem nesouhlasil a dne 26. 6. 2025 rozsudek zrušil svým rozsudkem č. j. 6 Afs 212/2024-70. Korigoval závěr krajského soudu ohledně kritéria účasti na řízení s tím, že kritérium účelnost je nutno posoudit vždy, neboť daňový řád a zákon o daňovém poradenství upravují kritéria ustanovenému zástupci komplexně. Přisvědčil krajskému soud v tom, že účelnost je nutno posuzovat ex ante, nikoliv ex post. Je proto nutno posoudit žalobcem uváděné odůvodnění účelnosti ve světle závěrů žalovaného a současně se vypořádat s možností využití komunikace na dálku. Nepřisvědčil však názoru krajského soudu ohledně náhrady za vyúčtování odměny, které vybočuje z mezí § 107 odst. 4 a § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství.
9. Žalobce následně svou žalobní argumentaci rozhojnil. V **doplnění žaloby** poukázal na krátký časový úsek mezi ustanovením a termínem pro podání daňového přiznání k DPH. Znovu zdůraznil, že od správce daně při ustanovení žádné podklady nedostal. Poukázal na to, že požadovaná časová dotace je minimální s ohledem na běžný mezilidský kontakt. Použití e-mailu vyloučil vzhledem k jeho rizikovosti z pohledu povinnosti mlčenlivosti, nadto od správce daně dostal pouze telefonický kontakt na účetní a tím předurčil nutnost komunikovat verbálně. Zdůraznil rovněž, že k uvedenému žalovaný neprováděl vůbec žádné dokazování, neseznámil žalobce s podklady pro rozhodnutí, ačkoliv není žádný důvod, proč by řízení o odměně mělo být z normovaných postupů o daňové kontrole vyloučeno. Úvaha žalovaného je nepřezkoumatelná a nemá podklady ve spise. Vyúčtování druhé porady žalovaný vyloučil, aniž by respektoval odlišné důvody, které žalobce pro druhé setkání uvedl. Napadené rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné.
10. K **poradě s pozůstalou dcerou žalobce doplnil**, že podstatou schůzky bylo zjištění a zhodnocení informací, které měl pozůstalá dcera „v hlavě“. Zároveň šlo o splnění zákonné povinnosti identifikace klienta ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Verbální komunikace s klientem je zcela obvyklá a osvědčila se i u účetní, u které za krátkou dobu žalobce zjistil mnoho relevantních informací včetně toho, že zesnulá měla dceru, což nebyl schopen zjistit samotný žalovaný. Setkání předcházely dva telefonické hovory s pozůstalou dcerou, které žalobce z důvodu střídmosti neúčtoval. Místo setkání navrhla sama dcera, čemuž žalobce neměl důvod nevyhovět, když po smrti matky bylo lze předpokládat, že nebude v psychické pohodě a pro zdar schůzky bylo lepší se přizpůsobit. Na schůzku přišel pan P., který se prokázal plnou mocí, nikoliv však průkazem totožnosti. Správní úvaha

žalovaného je minimálně nepřezkoumatelná a nemá oporu ve spise. Žalobce opět navrhl výsledk pozůstalé dcery.

11. Neuznání vyúčtování cesty žalovaný odůvodnil jejím výsledkem, tedy pohledem „ex post“, nikoliv „ex ante“. Výdaj nebyl překvapivý, protože o něm měl daňový orgán informaci z dopisu žalobce ze dne 24. 5. 2022. Pokud měl žalovaný pochybnosti o účelnosti cesty, měl žalobce před vydáním rozhodnutí vyzvat k jeho prokázání. Cestu Opava – Ostrava – Opava (k jednání na FÚ a k druhé poradě s účetní) žalovaný propočítal a proplatil. Jde tedy o „dvojitý metr“. Provedení porady na dálku bránila povinnost mlčenlivosti a rizikovosti takového postupu a nemožnost povinné identifikace, která se musí dít osobně z povahy věci. Při osobním jednání lze spíše odhadnout, zda osoba něco skrývá, zatajuje apod., což při jednání na dálku jde jen stěží.
12. Ohledně náhrady za ztrátu času s cestou žalovaný uvedl, že ztráta času není upravena zákonem a tedy nelze nahradit. Z rozsudku NSS vyplývá, že se nahrazuje prokazatelný čas, který byl věci věnován, při respektování kritéria účelnosti. Pokud tedy bylo samotným žalovaným uznáno jako účelné jednání při nahlížení do spisu a cesta (cestovní výdaje), musí být účelný i čas dopravy do místa, neboť jde prokazatelně o čas, který nemohl věnovat jiné práci. Totéž platí o cestě do Prahy, jejíž účelnost žalobce tvrdí.

*Zjištění z daňového spisu:*

13. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že žalobce byl dne 29. 3. 2022 ustanoven zástupcem právnické osobě Geodetická kancelář Ing. Grygarové s. r. o. po úmrtí jediného jednatele a společníka této osoby, podle § 24 odst. 4 a § 26 odst. 2 daňového řádu do doby objasnění osoby oprávněné jednat za společnost. Žalobce byl ustanoven „*k zastupování společnosti při všech nově vzniklých úkonech, postupech a řízení dle daňového řádu*“. Ustanovení žalobce bylo zrušeno dne 27. 5. 2022 pro pominutí důvodů pro ustanovení.
14. Žalobce dne 2. 6. 2022 vyúčtoval náhradu svých nákladů, kde uvedl mj. sporné položky. O návrhu rozhodl Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dne 20. 6. 2022 tak, že žalobci přiznal vyúčtované položky kromě sporných položek. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 7. 7. 2022 odvolání, o kterém žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím tak, že je zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

*K námitkám ve vztahu k neuznaným položkám dvě porady s účetní a porada s pozůstalou dcerou:*

15. Žalobce ve vyúčtování k těmto úkonům uvedl: „*porada s bývalou účetní p. M. S. dne 19. 4. 2022 celkem 0,75 hod.*“, „*porada s bývalou účetní p. M. S. dne 29. 4. 2022 celkem 1,7 hod.*“ a „*porada s pozůstalou dcerou M. G. – zástupce p. L. P. – Praha 10. 5. 2022 celkem 0,5 hod.*“.
16. V **odvolání k poradám s bývalou účetní** žalobce poukázal na to, že se týkaly skutkového stavu, protože od správce daně při ustanovení nedostal žádný podklad, žádný daňový doklad, vůbec nic. První krok, učiněný jménem zastoupeného, bylo podání daňového přiznání na DPH za únor 2022. K podání daňového přiznání si žalobce musel obstarat informace. Nárok na odpočet je z dokladu, který je zaúčtován, a proto žalobce požadoval informace od účetní, která účtuje, a obstaral si účetnictví. Druhá porada byla po nahlédnutí do správních spisů. Týkala se otázek, na které upozornil sám správce daně v protokolu, tedy o majetku, vypořádání DPH z něj a podkladech pro žádost pro zrušení registrace a vypořádání DPH. Ohledně majetku žalobce po poradě s účetní sdělil správci daně účelné a pravdivé informace.

To je patrné ze samotného daňového spisu. Pro případ pochybností k prokázání svých tvrzení žalobce navrhl výslech účetní.

17. K **poradě s pozůstalou dcerou žalobce** uvedl, že účetní neměla informace o pohybech na bankovním účtu (tedy o aktuálních zdanitelných příjmech), neměla přístup do bytu, kde byly uloženy doklady, karty majetku a tento majetek, např. osobní automobil užívala pro osobní potřebu dcera. Proto se žalobce chtěl s dcerou setkat a potřebné vyžádat. Žalobce nemohl vědět, že místo pozůstalé dcery přijde na setkání pan P. Neví ani, proč se tak stalo. Neví ani, proč setkání mělo být v Praze, pravděpodobně zde bydlí pozůstalá dcera. K prokázání svých tvrzení navrhl výslech pozůstalé dcery a pana P. Pozůstalá dcera by vypověděla též o obsahu předcházejících telefonických hovorů, pan P. o obsahu schůzky.
18. Žalovaný v **napadeném rozhodnutí** uvedl, že položku neuznal, stejně jako správce daně, neboť žalobce neuvedl a nedoložil okolnosti stran účelnosti těchto schůzek. Z tvrzení samotného žalobce vyplývá, že předmětem setkání s účetní mělo být předání dokladů, kterými žalobce nedisponoval. Šlo tedy o jednorázový úkon, který mohl být realizován i elektronicky, nevyžadující časovou dotaci, kterou žalobce požadoval; je tak nepatrný, že jej lze podřadit pod uznaný úkon podání daňového přiznání. Výslech svědkyně je proto nadbytečný (odstavec 19 až 21 napadeného rozhodnutí).
19. K poradě s pozůstalou dcerou, která je správkyní části pozůstalosti, žalovaný uvedl, že pokud fakticky neproběhla, není nikterak namístě prokazovat její účelnost. Navržený výslech zamítl, protože pokud schůzka neproběhla a žalobce se setkal s panem P., pak výslech nemá souvislost s předmětem řízení. Není namístě ani nic prokazovat ani ve vztahu k telefonickým hovorům, o kterých žalobce neúčtoval (odstavce 22 až 24 napadeného rozhodnutí).
20. **Nejvyšší správní soud** poté, co korigoval právní závěr krajského soudu, na kterém byl jeho první rozsudek vystavěn (podrobnosti viz výše v odst. 8 tohoto rozsudku), uložil krajskému soudu zabývat se účelností uplatněných úkonů, tedy dvou schůzek s účetní zastupovaného subjektu a s pozůstalou dcerou, a zvážit argumenty žalobce a žalovaného. Konkrétně v odstavci 34 poslední větě kasačního rozsudku uvedl: *povinností krajského soudu v dalším řízení proto bude vypořádat žalobní argumentaci žalobce stran účelnosti jím provedených úkonů, a to s pohledem na důvody svědčící o neúčelnosti těchto úkonů, ke kterým dospěl stěžovatel ve svém rozhodnutí.*
21. Jak krajský soud ověřil ve správní spise a uvedl v výše v odstavci 18, žalovaný vyúčtovanou 0,75 hodiny jako „porada s bývalou účetní“ neuznal z důvodů založených na tom, že žalobce měl uvést, že jediným důvodem setkání bylo předání podkladů. To však není pravdou. Žalobce k **první schůzce** v odvolání uvedl, že se s účetní „radil“ o skutkových okolnostech podstatných pro podání daňového přiznání, nikoliv o právních otázkách. Reagoval tak na výtku správce daně, že jako daňový poradce je osobou odborně znalou a radit se nemusí. Žalobce upřesnil, že od správce daně spolu s ustanovením žádný podklad nedostal, že porada s účetní, která podávala za zastupovaný subjekt daňová přiznání, je pro získání informací logickým postupem, když zastupovaný subjekt žalobce neznal. Uvedl, že první schůzka byla zamýšlena též k získání informací „tam, kde se účtuje“ (odstavec 6 odvolání). Žalobce tedy netvrdil, že jediným důvodem setkání bylo pouze převzetí podkladů, naopak důvody schůzky podle něj spočívaly ve zcela jiných skutečnostech. Žalovaný na toto nijak nereagoval. Krajský soud tedy nemá žádnou argumentaci žalovaného, který by svědčila o neúčelnosti této schůzky a kterou by mohl posoudit ve světle žalobních bodů, jak mu uložil

Nejvyšší správní soud. Napadené rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

22. K **druhé schůzce** žalobce v odvolání poukázal na to, že jejím předmětem bylo vyjasnění skutkového stavu v návaznosti na jednání u správce daně po nahlédnutí do správních spisů, u kterého se měli žalobce a účetní setkat. Žalobce uvedl konkrétní náplň schůzky a rovněž její výstup. Na toto žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nereagoval a obě schůzky, byť měly částečně jiný obsah, posoudil najednou, a to jako krátký okamžik předání podkladů, což měl žalobce tvrdit. To ovšem není pravdou. Žalovaný na tvrzení žalobce nereagoval a dokonce ignoroval rozdíl v důvodech pro schůzku první a druhou. Krajský soud tedy i zde nemá žádnou argumentaci žalovaného, který by svědčila o neúčelnosti této schůzky a kterou by mohl posoudit ve světle žalobních bodů, jak mu uložil Nejvyšší správní soud. Napadené rozhodnutí je i v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
23. K **setkání s pozůstalou dcerou** žalovaný uvedl, že z důvodu jeho nerealizace a setkání pouze s jejím zástupcem panem P. „není namístě prokazovat účelnost této eventuální schůzky“. Žalobce v odvolání uvedl, proč měla schůzka proběhnout, ke zjištění jakých konkrétních skutečností a odkud získal informace o tom, že pozůstalá dcera tyto informace má resp. by měla mít. Tím se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nezabýval, neboť důvody schůzky posoudil ex post, tedy podle jejího výsledku. Takový postup je nepřípustný, což potvrdil Nejvyšší správní soudem ve zrušovacím rozsudku. Napadené nezákonné je v tomto nezákonné. Žalovaný byl povinen posoudit účelnost schůzky ex ante.
24. K prokázání svých tvrzení žalobce předložil důkazní návrhy výsledkem bývalé účetní, pozůstalé dcery a pana P.
25. Krajský soud se neztotožňuje se zamítnutím důkazního návrhu výsledkem bývalé účetní, který žalovaný považoval za nadbytečný, neboť žalobce sám měl tvrdit, že na schůzkách došlo pouze k předání podkladů. Uplatněním náhrady za výkon funkce je zahájeno řízení podle § 107 daňového řádu. I v tomto řízení se uplatní obecná ustanovení daňového řádu a zásady daňového řízení, též úprava dokazování. Obecně platí, že procesnímu právu účastníka řízení, kterou v tomto „řízení o náhradě“ je ustanovený zástupce, navrhopat důkazy odpovídá povinnost daňových orgánů nejen o vznesených návrzích včetně návrhů důkazních rozhodnout, ale také, pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak činí. V nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I ÚS 118/09 Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož utvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislosti s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazů, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014). Žalovaný v napadeném rozhodnutí důkaz neprovedl z důvodu jeho nadbytečnosti, neboť důvody schůzky měl uvést sám žalobce a prokazovat je nebylo zapotřebí. Žalobce však schůzky neodůvodnil předáním podkladů, ale uvedl řadu jiných důvodů, které měla

prokázat právě výpověď účetní. Odůvodnění neprovedení tohoto důkazu jeho nadbytečností tedy neobstojí. Žalobní námitka je důvodná.

26. Žalovaný považoval za nadbytečný též výslech pozůstalé dcery a pana P. Vyšel z mylného předpokladu vyloučení účelnosti této schůzky s ohledem na její výsledek. V důsledku nezákonnosti tohoto závěru neobstojí ani posouzení důkazních návrhu výslechem pozůstalé dcery a pana P. jako nadbytečných. V dalším řízení žalovaný o důkazních návrzích rozhodne s ohledem na vyhodnocení žalobcem uvedených důvodů pro schůzku s pozůstalou dcerou. Žalovaný nepřehlédne, že žalobce výslech dcery navrhl k prokázání svého tvrzení, že to byla právě pozůstalá dcera, která navrhla schůzku v Praze.
27. Krajský soud k námitce žalovaného dodává, že druhá věta ustanovení § 107 odst. 4 daňového řádu ukládá ustanovenému zástupci uplatnit nárok na náhradu nejpozději do 20 pracovních dnů po učinění posledního úkonu. Tato koncentrace se vztahuje toliko k uplatnění nároku a vede k zániku nároku uplatňovat náhradu za dosud neuplatněnou dobu výkonu funkce. Zde skutečně má ustanovený zástupce odpovědnost za včasné uplatnění nároku. Úprava však nebrání tomu, aby ustanovený zástupce doplnil – zejména pak k výzvě správce daně – v čem uplatněná doba výkonu funkce, za kterou náhradu žádá, konkrétně spočívala. Takovou koncentraci totiž neobsahuje ani samotné ustanovení § 107 odst. 4 daňového řádu, ani důvodová zpráva k němu, ani právní teorie ani judikatura.
28. Krajský soud již v rozsudku č. j. 22 Af 3/2023-31 ze dne 7. 9. 2023 dovedl **poučovací povinnost** správce daně vůči třetí osobě uplatňující nárok na náhradu účelně vynaložených nákladů podle § 107 odst. 3 daňového řádu, pro kterou zákon stanoví rovněž lhůtu pro její uplatnění, a to v případě, kdy podle názoru správce daně předložené doklady nepostačují k prokázání uplatněného nároku. Poučení se týká jak výzvy k doložení dalších dokladů, tak poučení o tom, které skutečnosti je nutné pro účely náhrady nákladů prokázat. I když v případě ustanoveného zástupce půjde o právního odborníka, jeho poučení o tom, jaké skutečnosti má pro uplatnění svého nároku na odměnu a náhradu nákladů prokázat, není vyloučeno a naopak vyplývá ze zásad, na kterých je vystaven daňový řád, zejména pak z § 5 odst. 3 a § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu, ukládající správci daně šetřit práva daňových subjektů a třetích osob, poskytnout jim potřebné poučení a vycházet jim vstříc.
29. Krajský soud zde pro úplnost opakuje svůj dříve vyslovený právní závěr, ke kterému se Nejvyšší správní soud dosud nevyjádřil, že *účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní* nelze pro účely náhrady za dobu výkonu funkce ustanoveného zástupce chápat omezeně pouze jako tu dobu, kdy zástupce činí některý z úkonů za zastoupeného podle daňového řádu. Takový výklad by redukoval náhradu např. při podání daňového přiznání toliko na krátký, takřka neměřitelný okamžik jeho odeslání z datové schránky. To však neodpovídá smyslu úpravy, mající za cíl nahradit zástupci čas, po který nemohl vykonávat svou jinak placenou činnost, protože vykonával činnost jako ustanovený zástupce; pokud by za takto ztracený čas náhradu nedostal, bylo by to extrémně nespravedlivé i proto, že k ustanovení daňového poradce není třeba jeho souhlasu a může být ustanoven i proti své vůli. Za účast na řízení je proto třeba považovat veškerý čas, který se zastupováním nutně souvisí, tedy i dobu přípravy na úkon při správě daní. Rozsah požadované časové dotace podléhá posouzení účelnosti jeho vynaložení. Při posuzování je však podle názoru krajského soud postupovat velmi zdrženlivě, neboť není úkolem správce daně hodnotit ex post efektivitu takto vynaloženého času, ale pouze eliminovat excesy.

*Náhrada účelně vynaložených výdajů*

30. **Cestovní výdaje** v souvislosti s poradou s pozůstalou dcerou žalovaný ani správce daně neuznali z důvodu neúčelnosti této schůzky. Vzhledem k tomu, že posouzení účelnosti této schůzky je nezákonné, neboť byla hodnocena ex post a žalobcem uvedenými důvody pro její uskutečnění se žalovaný nezabýval, posoudí žalovaný nárok žalobce na náhradu za vynaložené výdaje podle výsledku posouzení účelnosti samotné schůzky.
31. Úvaha o možnosti využít **komunikaci na dálku** je předčasná. Žalovaný tuto formu zmínil ve vztahu k předání podkladů, což podle něj žalobce tvrdil jako důvod schůzky. Předmětem schůzek však mělo být zejména získání informací, čímž se žalovaný dosud nezabýval.
32. K **náhradě ušlého výdělku za čas strávený cestou** krajský soud v předchozím rozsudku uvedl, že pokud schůzky s účetní a pozůstalou dcerou nebyly zjevně excesem z výkonu funkce zástupce daňového subjektu, musel na místo setkání cestovat, což vyžadovalo čas, po který nemohl vykonávat jinak placenou práci. Doba cestování na místo setkání tak podle názoru krajského soud je rovněž účelnou *dobou účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní*, která žalobci bránila výkonu jeho placené činnosti a způsobila mu výpadek příjmu. Tento názor nebyl Nejvyšší správním soudem korigován. Krajský soud k tomu dodává, že rozhodující je posouzení účelnosti samotných schůzek. Pokud žalovaný shledá schůzky účelnými, pak je čas vynaložený na cestu na místo jejich setkání rovněž účelně vynaložen a jejich neuznání by odporovalo § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství, ve spojení s § 3 odst. 1 prováděcí vyhlášky č. 382/2010 Sb.

*K námitkám ve vztahu k neuznané položce provedení vyúčtování:*

33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto položku neuznal, protože jej žalobce neučinil coby ustanovený zástupce. Náhrada žalobci podle § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství náleží pouze za dobu výkonu této funkce. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil opačnému závěru krajského soud a tímto je krajský soud vázán. Námitka žalobce proto důvodná není.

*Závěr a náhrada nákladů řízení.*

34. Krajský soud shledal žalobu důvodnou pro nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.a jeho nezákonnost z důvodu posouzení ex post schůzky s pozůstalou dcerou podle 78 odst. 1 s. ř. s. Napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 bez jednání a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení.
35. V dalším řízení žalovaný posoudí účelnost první a druhá schůzka s bývalou účetní ve světle žalobcových tvrzení, jak soud vysvětlil v odstavcích 21 a 22 tohoto rozsudku. Účelnost schůzky s pozůstalou dcerou posoudí z důvodů, které zde byly při jejím sjednání, tedy ex ante, nikoliv ex post (odstavec 23 tohoto rozsudku). Pokud bude mít žalovaný pochybnosti o skutečnostech, které žalobce uvedl, poučí žalobce o nutnosti jejich prokázání a posoudí žalobcovy důkazy a případně bývalou účetní, pozůstalou dceru a pana P. vyslechne (odstavce 27, 28 a 25 tohoto rozsudku). V návaznosti na prokázané důvody schůzek zváží jejich elektronickou formu, i zde však bude mít na paměti, že jeho úkolem není posuzovat efektivitu, ale vyloučit excesy (odstavec 33 tohoto rozsudku). O náhradě za ztrátu času cestou je vázán právním názorem zdejšího soudu, že jde o účelně vynaložený čas spojený s účastí na řízení (odst. 32 tohoto rozsudku). Zabývat se bude pouze jeho délkou ve smyslu vyloučení excesu.

36. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.
37. Žalovaný před vyhlášením rozsudku požádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajský soud shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, lhůtu k vyjádření žalovanému neprodloužil a rozhodl ve věci. Trpí – li totiž napadené rozhodnutí nedostatkem důvodů, což byl stěžejní důvod pro jeho zrušení, pak jakékoliv vyjádření se k žalobním tvrzením není způsobilé tuto vadu napadeného rozhodnutí zpětně odstranit. Jak konstantně dovozují správní soudy, důvody, pro které bylo vydáno rozhodnutí, musí správní orgán vtělit do jeho odůvodnění, a nikoliv je doplňovat v řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43, č. j. 10 Afs 352/2019-26, bod 28 nebo ze dne 19. 11. 2024 č. j. 7 Ads 167/2024-36 bod 28).

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Ostrava 18. září 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu