



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Václava Štencla v právní věci žalobce: **Ing. Marek Piech**, sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, 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 18. 9. 2025, č. j. 25 Af 10/2023-62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 9. 2025, č. j. 25 Af 10/2023-62, **se ruší** 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 (správce daně) ve věci určení osoby jednající při správě daní za společnost Geodetická kancelář Ing. Grygarová s.r.o. (daňový subjekt) ustanovil žalobce zástupcem. Po rozhodnutí o zrušení ustanovení správce daně žalobci přiznal nárok na náhradu nákladů řízení, nikoli však ve výši vyúčtované žalobcem. Odvolání žalobce žalovaný zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Ve shodě se správcem daně shledal porady s bývalou účetní a poradu s pozůstalou dcerou jednatelky daňového subjektu, resp. jejím zástupcem, jako neúčelné. K provedení vyúčtování uvedl, že jde o úkon samotného žalobce, nikoli žalobce v postavení ustanoveného zástupce; náhrada mu přitom náleží pouze za dobu výkonu funkce. Dále se ztotožnil se správcem daně i v otázce náhrady ztráty času, neboť čas strávený na cestě z místa bydliště na místo jednání nepovažoval za úkon vykonaný při zastupování, a nepovažoval za možné jej kompenzovat cestou přiznání ušlého výdělku. Žalobcem navržené důkazy neprovedl.

[2] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 6. 2024, č. j. 25 Af 10/2023-29, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný dle krajského soudu nesprávně posuzoval účelnost části provedených úkonů. Pro přiznání odměny podle § 6 odst. 5 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, (dále jako „zákon o daňovém poradenství“) i § 3 odst. 1 vyhlášky č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní, (dále jako „vyhláška č. 382/2010 Sb.“) je podle krajského soudu relevantní, zda žalobce vykonával funkci ustanoveného zástupce, a zda se tak stalo z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní. Dle krajského soudu i v případě položky provedení vyúčtování činnost žalobce bezprostředně souvisela se zastupováním daňového subjektu a lze ji zahrnout pod *účast na řízení*. Zavázal proto žalovaného právním názorem, že žalobci náleží odměna za uplatněné položky.

[3] Rozsudek krajského soudu č. j. 25 Af 10/2023-29 zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 6. 2025, č. j. 6 Afs 212/2024-70. Za klíčový označil § 107 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle kterého náleží ustanovenému zástupci náhrada odměny podle jiného právního předpisu za účelně vynaložené úkony. Ustanovení § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství a § 3 vyhlášky č. 382/2010 Sb. stanovují zejména mechanismus výpočtu náhrady ušlého výdělku. Krajský soud tedy chybně přezkoumával rozhodnutí žalovaného tak, že místo požadavku *účelnosti* provedených úkonů hodnotil, zda byly provedeny v rámci *účasti na řízení při správě daní* a zda nebyly provedeny ve *zjevně excesivní* časové dotaci. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud vypořádat se v dalším řízení s žalobní argumentací k otázce účelnosti úkonů provedených žalobcem, a to s ohledem na důvody svědčící o neúčelnosti těchto úkonů, ke kterým dospěl žalovaný ve svém rozhodnutí. V otázce přiznání náhrady za vyúčtování se Nejvyšší správní soud ztotožnil se žalovaným, že vybočuje z mezí § 107 odst. 4 daňového řádu a § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství. Vzhledem k povinnosti krajského soudu zabývat se primárně účelností jednotlivých úkonů (položek) účtovaných žalobcem bylo podle Nejvyššího správního soudu předčasné zabývat se dalšími otázkami.

[4] Krajský soud ve věci znovu rozhodl nyní napadeným rozsudkem a opětovně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutí žalovaného shledal v části věnované schůzkám s bývalou účetní nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud postrádal reakci žalovaného na žalobcova tvrzení o účelnosti schůzek. V části věnované schůzce s pozůstalou dcerou shledal krajský soud rozhodnutí nezákonným, neboť žalovaný důvodnost schůzky hodnotil podle jejího výsledku. Neztotožnil se s žalovaným v zamítnutí důkazního návrhu výsledku bývalé účetní, neboť vzhledem ke shledané nepřezkoumatelnosti neobstojí odůvodnění jeho nadbytečnosti. Obdobně vzhledem ke shledané nezákonnosti neobstojí závěr o nadbytečnosti výsledku pozůstalé dcery a jejího zástupce.

[5] Dále krajský soud upozornil na to, že § 107 odst. 4 daňového řádu ukládá ustanovenému zástupci uplatnit nárok na náhradu nejpozději do 20 pracovních dnů po učinění posledního úkonu. Tato koncentrace se však vztahuje toliko k uplatnění nároku a vede k zániku nároku uplatňovat náhradu za dosud neuplatněnou dobu výkonu funkce. Nebrání tomu, aby ustanovený zástupce doplnil (zejména pak k výzvě správce daně), v čem uplatněná doba výkonu funkce, za kterou náhradu žádá, konkrétně spočívala. V této souvislosti krajský soud s odkazem na jiný svůj rozsudek naznačil poučovací povinnost

pokračování

správce daně. 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 daňového řádu.

[6] Pro úplnost krajský soud zopakoval svůj dříve vyslovený právní závěr, ke kterému se Nejvyšší správní soud v projednávané věci dosud nevyjádřil, že *účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní* nelze pro účely náhrady za dobu výkonu funkce ustanoveného zástupce chápat pouze jako tu dobu, kdy zástupce činí některý z úkonů za zastoupeného. Za účast na řízení je třeba považovat veškerý čas, který se zastupováním nutně souvisí, tedy i dobu přípravy na úkon při správě daní. Rozsah uplatňované časové dotace podléhá posouzení z hlediska účelnosti. Při posuzování je však nutno postupovat velmi zdrženlivě, neboť není úkolem správce daně hodnotit ex post efektivitu vynaloženého času, ale pouze eliminovat excesy.

[7] K cestovním výdajům a náhradě ušlého výdělku za čas strávený cestou krajský soud odkázal na povinnost žalovaného nejdříve posoudit účelnost schůzek. Dodal, že i po korekci jeho názoru Nejvyšším správním soudem platí, že pokud žalovaný shledá schůzky účelnými, pak je čas vynaložený na cestu na místo jejich setkání rovněž účelně vynaložen. Na závěr k neuznané položce provedeného vyúčtování odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 212/2024-70.

[8] Krajský soud tedy zavázal žalovaného posoudit účelnost první a druhé schůzky s bývalou účetní ve světle žalobcových tvrzení, posoudit účelnost schůzky s pozůstalou dcerou *ex ante* a v případě pochybností o skutečnostech, které žalobce uvedl, ho poučit o nutnosti jejich prokázání a posoudit žalobcovy důkazní návrhy. Dále ho zavázal v návaznosti na prokázané důvody schůzek zvážit jejich elektronickou formu a mít na paměti, že jeho úkolem není posuzovat efektivitu, ale vyloučit excesy. Upozornil, že ve vztahu k náhradě za ztrátu času je vázán právním názorem, že jde o účelně vynaložený čas spojený s účastí na řízení. V této části se proto žalovaný bude zabývat pouze jeho délkou ve smyslu vyloučení excesu.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků

[9] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Nezpochybnuje závěry krajského soudu týkající se posouzení účelnosti schůzky s pozůstalou dcerou a s tím souvisejícího návrhu na vyslechnutí svědků. Tato schůzka byla stěžovatelem skutečně hodnocena *ex post*. Stěžovatel vadu napraví v novém rozhodnutí. Zároveň stěžovatel nenapadá závěry krajského soudu týkající se náhrady za provedené vyúčtování, neboť krajský soud u této položky respektoval závazný názor Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel však trvá na svých závěrech stran schůzek s bývalou účetní a náhrady za ztrátu času. Kasační stížnost považuje za přípustnou, neboť vznesené otázky dosud nebyly Nejvyšším správním soudem řešeny. Je přípustná rovněž přestože stěžovatel nenapadá všechny důvody zrušení svého rozhodnutí. I když podaná kasační stížnost nebude mít vliv na výrok rozsudku krajského soudu, který bude i po vrácení věci Nejvyšším správním soudem opět zrušující, dojde ke změně právního názoru krajského soudu, kterým bude stěžovatel v řízení vázán. K tomu stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2024, č. j. 6 Afs 202/2023-55.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí v otázce porad s bývalou účetní. Co se týče první porady, žalobce v odvolání vymezil účel schůzky předáním dokladů. Stěžovatel tento účel schůzky shledal jako nedostatečný a uvedl, jaké důvody jej k tomuto závěru vedly. Pokud krajský soud shledává, že důvody schůzky dle žalobce spočívaly ve zcela jiných skutečnostech, neodpovídá toto tvrzení obsahu podaného odvolání. Stěžovatel též neposoudil obě schůzky najednou, jak uvádí krajský soud. Obě schůzky hodnotil v odst. 29 svého rozhodnutí, důvody každé schůzky však hodnotil zvlášť. První poradou hodnotil ve vztahu k účelnosti předání dokladů, u druhé se jednalo o poradou o účetních otázkách, které jsou zjistitelné z účetnictví daňového subjektu, což rovněž nesvědčí o účelnosti. Účetnictví a doklady přitom účetní žalobci předala již při první schůzce. Podrobnosti k obsahu schůzky žalobce doplnil až před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem, což nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. S tím souvisí odmítnutí výslechu bývalé účetní. Řízení o nákladech řízení je dispozitivní. Je to žalobce, kdo inicioval dané schůzky, a tedy znal jejich účel. Důvody popsal v odvolání a tyto důvody stěžovatel posuzoval. Neměl přitom pochybnosti, které by bylo třeba odstranit výsledkem bývalé účetní. I pokud by potvrdila žalobcova tvrzení, že se v prvním případě setkala s účastníkem řízení za účelem předání dokladů a podruhé kvůli účetním otázkám týkajícím se majetku a ukončení registrace k dani z přidané hodnoty, nezměnilo by to názor stěžovatele, že předání dokladů je jednorázový úkon a účtování o majetku a ukončení registrace by měl být účastník řízení (ustanovený zástupce) schopen na podkladě předaného účetnictví zpracovat a vyřešit sám. Krajský soud zjevně vycházel z určité znalosti skutečností uváděných žalobcem v soudním řízení, což je však v rozporu se zákonem a zásadou rovnosti stran.

[11] Obdobně krajským soudem dovozená poučovací povinnost nemá zákonný podklad a jím odkazovaný rozsudek se týkal zcela odlišné situace. V projednávané věci nebyl zákonný důvod žalobce vyzvat či jej poučit o nutnosti doložení jeho tvrzení dalšími důkazy. Stěžovatel považoval tvrzení žalobce za prokázaná. Krajský soud nerozlišuje mezi tím, kdy má správce daně pochybnosti o tom, co žadatel o náhradu nákladů tvrdí, příp. jím uplatněná tvrzení jsou nedostatečně podložena, a tím, když o tvrzení žadatele nejsou pochybnosti, ale toto tvrzení nenaplnuje hypotézu ustanovení.

[12] Napadený rozsudek je též v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Měl-li krajský soud za to, že Nejvyšší správní soud se nevyjádřil k jeho závěru ohledně toho, co vše lze považovat za účast na řízení nebo jiném postupu při správě daní, je toto tvrzení v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 212/2024-70, který explicitně úvahu krajského soudu označil za chybnou. Krajský soud nadto navazuje s nesprávnými úvahami o nespravedlnosti a zdrženlivosti. Obdobně nesprávně uvažuje v otázce náhrady za ztrátu času. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 vyloučil posuzování, zda se jedná o účast na řízení či jiném postupu při správě daní. Ačkoliv se Nejvyšší správní soud explicitně nevyjádřil k otázce, zda a jak nahradit ustanovenému zástupci čas strávený na cestě, svými předchozími závěry jednoznačně vyloučil, aby krajský soud posuzoval úkony účastníka řízení optikou účasti na řízení při správě daní, a naopak jej zavázal k posuzování účelnosti úkonů. Krajský soud postupoval v rozporu s § 110 odst. 4 s. ř. s. a nesprávně zavázal stěžovatele posoudit tento čas jako účelně vynaložený. Zároveň jsou jeho pokyny rozporné. Krajský soud na jednu stranu stěžovateli ukládá zvážit elektronickou formu úkonů, zároveň však konstatuje, že pokud „*shledá schůzky účelnými, pak je čas vynaložený na*

pokračování

cestu na místo jejich setkání rovněž účelně vynaložen“, a zároveň že o „náhradě za ztrátu času cestou je vázán právním názorem zdejšího soudu, že jde o účelně vynaložený čas spojený s účastí na řízení“. Stěžovatel je přitom i nadále přesvědčen, že pro přiznání náhrady času stráveného na cestě neexistuje zákonný titul, neboť neexistuje právní předpis, dle kterého by bylo možné tuto náhradu za zmeškaný čas přiznat.

[13] **Žalobce** považuje kasační stížnost za nepřipustnou. Při rozhodování nebyl k dispozici úplný správní spis, nebyl přiložen soupis spisu, ve spise se nenachází záznam o provedeném dokazování a dožádání Ministerstva vnitra s jeho odpovědí, rozhodnutí stěžovatele nemá ve spise oporu a žalobcem navržené důkazy správce daně odmítl provést. Nebyl tedy dostatečně zjištěn skutkový stav, k čemuž žalobce navrhl provedení důkazů. Všechny úvahy stěžovatele o hodnocení účelnosti schůzek vznikly až dodatečně. Ke schůzce s bývalou účetní daňového subjektu poukázal na nemožnost vyzvat daňový subjekt k předložení dokladů a nepřístupnost datové schránky daňového subjektu. Žalobce proto musel doručovat zásilkou, což by v případě zaslání účetnictví a jeho vysvětlení bylo nevhodné. Stěžovatel byl povinen žalobce vyzvat a poučit a nemohl jím navržené důkazy odmítnout bez komunikace s ním. Žalobce vypracoval stručné vyúčtování obdobně, jak to činí podle advokátního tarifu pro účely soudního řízení. Není důvod, aby na jeho poradu bylo nahlíženo jinak než na poradu advokáta. Jeho roli přitom nelze redukovat na pouhé elektronické převzetí dokladů a vyplnění a podání daňového přiznání, jak to činí správce daně.

[14] Žalobce do odvolání nepsal, že šlo o čas pro předání dokladů. V případě první schůzky šlo o informace a správný skutkový stav. V případě druhé schůzky šlo o otázky, na které upozornil správce daně. V případě schůzky s pozůstalou dcerou šlo o informace o pohybech na bankovním účtu. Krajský soud vycházel z obsahu odvolání. Otázka účelnosti se v řízení objevila poprvé až před Nejvyšším správním soudem, v řízení k ní neproběhlo žádné dokazování a žalobce neměl možnost vyjádřit se k pochybnostem správce daně. Důvody odmítnutí výsledků svědků se žalobce dozvěděl až nyní ve druhé kasační stížnosti. Namítaná nerovnost stran před soudem spočívá především v projednávání otázek, které vinou stěžovatele nebyly projednány v daňovém řízení. Druhým projevem nerovnosti je nemožnost žalobce seznámit se s vyhledávací částí spisu. Navrhuje proto předložit Ústavnímu soudu návrh na zrušení příslušných ustanovení.

[15] Podstatné dle žalobce je, že se nevyžaduje souhlas s ustanovením zástupcem. Každý ustanovený zástupce musí dostat stejnou odměnu plynoucí z počtu hodin a obvyklé ceny. Náhrada není definovaná jako přímé zastoupení, nýbrž pro situace, ve kterých oprávněná osoba nevykonávala práci z důvodu účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní. Jak uvedl krajský soud, daňové poradenství nelze redukovat na okamžik odeslání z datové schránky. Nejedná se ani o klientský vztah s finanční správou, zástupce plní svou roli vůči daňovému subjektu. V tomto smyslu je relevantní též povinnost mlčenlivosti. Žalobce nepopírá existenci důkazního břemene, avšak podrobnosti ohledně účtovaných položek by uvedl až po sdělení pochybností správci daně. Ve vyúčtování vše uvedl a následně navrhl důkazy. Co se náhrady za ztrátu času týče, sám správce daně žalobci udělil souhlas s pracovní cestou a znal jeho hodinovou sazbu. Vzdálenost cesty na schůzku nemůže být důvodem pro odepření náhrady. Obdobně je tomu u náhrady za vyúčtování, u které žalobce nesouhlasí s názorem Nejvyššího správního soudu. Na závěr žalobce polemizuje se

zákonností usnesení o jeho ustanovení zástupcem. Dle jeho názoru k němu nemělo vůbec dojít.

[16] Na vyjádření žalobce reagoval **stěžovatel**, odkázal na své rozhodnutí a kasační stížnost, svá tvrzení zopakoval a doplnil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud se předně zabýval přípustností kasační stížnosti.

[18] Předmětem sporu je náhrada nákladů, které správce daně přiznal žalobci za výkon funkce ustanoveného zástupce. Správce daně žalobci nepřiznal náhradu za:

- 1) Porady s bývalou účetní a s tím související hotové výdaje (jízdné).
- 2) Poradu s pozůstalou dcerou a s tím související hotové výdaje (jízdné).
- 3) Provedení vyúčtování.
- 4) Náhradu za ztrátu času vynaloženého na dopravu na porady uvedené pod body 1) a 2).

[19] Stěžovatel nyní v kasační stížnosti míří pouze proti posouzení položek uvedených pod 1) a 4). Nejvyšší správní soud proto připomíná, že je při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán uplatněnými důvody kasační stížnosti, ledaže by se jednalo o vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Napadá-li tedy stěžovatel v posuzované věci pouze některé důvody, které vedly krajský soud ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, ostatní důvody zůstávají nedotčeny bez ohledu na závěry Nejvyššího správního soudu ohledně důvodnosti námitek uplatněných v kasační stížnosti. Zároveň však není vyloučen věcný přezkum uplatněných kasačních námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 As 58/2008-77, ze dne 28. 11. 2014, č. j. 5 As 146/2012-60, ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 As 8/2023-57, bod 57, či též stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2024, č. j. 6 Afs 202/2023-55, bod 15). Krajský soud vyslovil svůj názor k jednotlivým položkám a rozhodnutí stěžovatele zrušil částečně pro nepřezkoumatelnost a částečně pro nezákonnost. Případný odlišný názor Nejvyššího správního soudu tak může mít vliv na výrok rozhodnutí správce daně a stěžovatele, a to co se týče samotného přiznání náhrady vynaložených nákladů žalobci. Zásah Nejvyššího správního soudu tak může korigovat závěry krajského soudu a znamenat pro stěžovatele příznivější rozhodnutí. Za takové situace lze napadnout jen některé důvody rozhodnutí krajského soudu, aniž by to způsobilo nepřípustnost kasační stížnosti podle § 104 odst. 2 s. ř. s.

[20] Na druhém místě se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti ve vztahu ke skutečnosti, že jde o opakovanou kasační stížnost (viz výše). 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 soudu. Smyslem uvedeného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil. „Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním

pokračování

soudem závazně posouzeným“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 zavázal krajský soud, aby se projednávanou věcí nově zabýval pohledem účelnosti úkonů provedených žalobcem, a to s ohledem na důvody svědčící o neúčelnosti těchto úkonů, ke kterým dospěl stěžovatel ve svém rozhodnutí. Vzhledem k tomuto závěru se Nejvyšší správní soud některými otázkami (jakož i otázkou náhrady za promeškaný čas strávený cestováním na žalobcem vykonané schůzky) dosud nezabýval. V části, které se Nejvyšší správní soud zabýval, stěžovatel namítá nedodržení závazného právního názoru. Kasační stížnost je proto přípustná.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že je důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 byl vázán nejen krajský soud, ale je jím vázán též Nejvyšší správní soud při svém nynějším rozhodování. Nelze proto přisvědčit argumentaci žalobce směřující proti rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024 v otázce náhrady za vypracování vyúčtování. Vázanost vyjádřeným právním názorem má vliv též na posouzení první kasační námítky, a to nesprávné posouzení (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele.

[23] Krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným v otázce dvou porad žalobce s bývalou účetní daňového subjektu. Měl za to, že stěžovatel neuvedl žádnou argumentaci o neúčelnosti schůzek, kterou by mohl přezkoumat ve světle žalobních bodů, jak mu uložil Nejvyšší správní soud. Uvedl-li stěžovatel nějakou argumentaci, míjela se dle krajského soudu s odvolacími důvody žalobce.

[24] Ve vztahu k první schůzce s bývalou účetní žalobce v odvolání odkazoval na to, že mu nebyla předána *„jediná listina, jediný důkazní prostředek, žádný daňový doklad a že nárok na odpočet je z dokladu, který je zaúčtován, tedy je nejlepší zjišťovat informace tam, kde se účtuje“* (s. 2 odvolání). Na to stěžovatel reagoval a poukázal na jednorázovost tohoto úkonu, tedy převzetí dokladů, který nadto může být proveden elektronicky. Zároveň zpochybnil časovou dotaci tohoto úkonu vyúčtovanou žalobcem. Měl za to, že pro svou nepatrnost je možné čas strávený předáním dokladů zahrnout do náhrady za čas vynaložený na učinění jednotlivých daňových tvrzení (s. 6 rozhodnutí stěžovatele). Žalobce sice v odvolání výslovně nehovořil o „pouhém předání dokladů“, jak by mohlo plynout z toho, jak argumentaci pojal stěžovatel. Ani však neuváděl, že se s účetní při první schůzce „radil“ o skutkových otázkách, jak uvádí krajský soud (bod 21 napadeného rozsudku), nýbrž od ní chtěl získat informace potřebné k podání daňového přiznání. S tím se žalovaný vypořádal dostatečně.

[25] Druhá porada s bývalou účetní byla podle žalobce o otázkách, na které upozornil sám správce daně v protokolu, tedy o majetku, dani z přidané hodnoty a podkladech pro žádost o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty (s. 2 odvolání). Stěžovatel „poradu o účetních otázkách“ nehodnotil jako účelnou, a to s odkazem na žalobcovu odbornost. Jednalo se dle něj o obdobnou situaci, jako kdyby se žalobce zúčastnil odborného školení či přečetl odborný článek (s. 6 rozhodnutí stěžovatele).

[26] Ač tedy stěžovatel ve svém rozhodnutí obě schůzky s bývalou účetní formálně neoddelil, k oběma uvedl důvody, proč je nepovažoval za účelné a vypořádal se se žalobcem vznesenou odvolací argumentací. Nelze se proto ztotožnit s krajským soudem v jeho závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele (body 21 a 22 napadeného rozsudku). Již v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 Nejvyšší správní soud uvedl, že se stěžovatel zabýval konkrétními okolnostmi provedení úkonů žalobce (viz body 33 a 34 citovaného rozsudku). Zavázal proto krajský soud, aby se vypořádal se žalobní argumentací žalobce stran účelnosti jím provedených úkonů, a to s ohledem na důvody svědčící o neúčelnosti těchto úkonů, ke kterým dospěl stěžovatel ve svém rozhodnutí.

[27] Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá než zrušit napadený rozsudek krajského soudu. Sám se (ne)účelností účtovaných úkonů nemůže zabývat, dokud to neučiní krajský soud.

[28] Na uvedené důvody navazuje názor stěžovatele o nadbytečnosti výsledku bývalé účetní. Žalobce v odvolání navrhl výslech bývalé účetní k „*objasnění příčinné souvislosti mezi podáními, které žalobce jako zástupce učinil, informacemi v nich obsaženými a obsahem porad s účetní a jednotlivými zaúčtovanými doklady*“. Stěžovatel výslech považoval za nadbytečný, neboť účel a obsah schůzek vysvětlil sám žalobce v odvolání. Podrobněji se stěžovatel vyjádřil pouze k první schůzce, z celkového rozhodnutí stěžovatele však plyne, že výslech považoval za nadbytečný ve vztahu k oběma schůzkám. Krajský soud se se stěžovatelem v nadbytečnosti důkazu neztotožnil. Vycházel přitom z toho, že žalobce schůzky neodůvodnil předáním podkladů, jak to pojal stěžovatel, ale uvedl „*řadu jiných důvodů, které měla prokázat právě výpověď účetní*“ (bod 25 napadeného rozsudku). Rozhodnutí stěžovatele je však nutno vnímat v celém jeho kontextu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud výše, stěžovatel zohlednil žalobcem uváděné důvody obou schůzek.

[29] Pokud jde o související poučovací povinnosti správce daně, krajský soud v napadeném rozsudku odkázal na svůj rozsudek ze dne 7. 9. 2023, č. j. 22 Af 3/2023-31, a k poučovací povinnosti uvedl, že se týká jak výzvy k doložení dalších dokladů, tak poučení o tom, které skutečnosti je nutné pro účely náhrady nákladů prokázat. Vycházel přitom ze shledané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, a proto jej na závěr zavázal, aby v případě pochybností o skutečnostech, které žalobce uvedl, žalobce poučil o nutnosti jejich prokázání. Stěžovatel odkazovaný rozsudek považuje za nepřiléhavý, poučovací povinnost správce daně v obecné rovině však v kasační stížnosti připouští. Zdůrazňuje, že v projednávané věci neshledal důvod pro její uplatnění, neboť o žalobcem uváděných skutečnostech neměl pochybnosti, a neměl proto ani důvod jej poučit o nutnosti jejich prokázání. Rovněž touto otázkou se bude krajský soud zabývat, až zhodnotí důvody neúčelnosti uvedené stěžovatelem v jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud přitom nemá za to, že by krajský soud nerozlišoval mezi nedostatečností uplatněných tvrzení a nenaplněním zákonné podmínky, jak se domnívá stěžovatel. V napadeném rozsudku vycházel z nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele a možné existence pochybností o žalobcem uváděných skutečnostech, dosud tedy nezohlednil stěžovatelem provedené posouzení účelnosti.

[30] Dále dle stěžovatele krajský soud pochybil a postupoval v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu v otázce posuzování účasti na řízení nebo jiném postupu při správě daní.

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že úkony vykonané ustanoveným zástupcem nelze chápat omezeně jako okamžik, ve kterém zástupce učinil některý z úkonů. To však stěžovatel ani netvrdil, ostatně v souladu se správcem daně žalobci přiznal i náhradu za přípravu na úkony (např. zpracování a podání daňového přiznání v rozsahu 0,5 hod, či příprava a podání žádosti o zrušení registrace daně z přidané hodnoty v rozsahu 2,7 hod). S krajským soudem se lze ztotožnit též v tom, že rozsah požadované časové dotace podléhá posouzení účelnosti jejího vynaložení. Krajský soud však opětovně upozornil na nutnost zdrženlivého přístupu a pouhou eliminaci excesů správcem daně. Již v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 tento pohled Nejvyšší správní soud označil za chybný (viz bod 32 citovaného rozsudku). Na „pouhé eliminaci excesů“ totiž právní úprava nestojí. Díkce § 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., stanovují zejména mechanismus výpočtu náhrady ušlého výdělku (o způsobu výpočtu náhrady ušlého výdělku přitom ve věci není sporu). Za nepodstatné přitom Nejvyšší správní soud považuje úvahy o dobrovolnosti výkonu funkce zástupce. Právní úprava přiznává právo na náhradu za účelně vynaložené úkony ustanovenému zástupci. Je bez vlivu, zda se tímto ustanoveným zástupcem žalobce stal dobrovolně, či nikoli. Žalobce funkci ustanoveného zástupce vykonával a náleží mu náhrada účelně vynaložených nákladů s tím spojených.

[32] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 zavázal krajský soud, aby se zabýval účelností všech položek zahrnutých žalobcem do vyúčtování včetně nárokové ztráty za promeškaný čas (body 35 a 36 citovaného rozsudku). Není proto správný názor krajského soudu, že v otázce doby cestování na místo setkání Nejvyšší správní soud jeho závěr nijak nekorigoval (bod 32 napadeného rozsudku). Krajský soud následně v napadeném rozsudku spojil nárok na náhradu ztráty za promeškaný čas s účelností samotných schůzek. Měl za to, že pokud stěžovatel shledá schůzky účelnými, pak je čas vynaložený na cestu na místo jejich setkání rovněž účelně vynaložen. Oproti tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 předeslal, že lze dospět i k závěru, že žalobcem provedené schůzky (jednání) byly účelné, jejich doprovodné náklady ale nikoli. To za předpokladu, že krajský soud dospěje k závěru o možnosti provedení schůzek prostřednictvím komunikace na dálku. Touto otázkou se však krajský soud nezabýval, neboť ji považoval za předčasnou (bod 31 napadeného rozsudku), a to vzhledem k mylnému pohledu na přezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele. Rovněž touto otázkou se tedy bude krajský soud v dalším řízení zabývat.

[33] Právní názor krajského soudu stran účelnosti schůzek a jejich doprovodných nákladů Nejvyšší správní soud však nepovažuje za rozporný, jak uvádí stěžovatel. V bodě 35 v rámci shrnutí svých závěrů se krajský soud vyjádřil obecně k náhradě za ztrátu času cestou. Učinil tak v reakci na argumentaci stěžovatele, že mu právní úprava nedává možnost náhradu za cestu přiznat (s. 7 rozhodnutí stěžovatele). Odkázal k tomu na bod 32 napadeného rozsudku, ve kterém se vyjádřil ke konkrétní situaci. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, je možné dospět k závěru o účelnosti schůzek, avšak neúčelnosti doprovodných nákladů. Závěr krajského soudu tedy není správný, nicméně není rozporný. K tomu Nejvyšší správní soud považuje za potřebné dodat, že posouzení účasti na řízení či jiném postupu při správě daní při přiznávání náhrad ustanovenému zástupci obecně

nevyloučil. Žalobce však potřebu posuzování účasti na řízení v projednávaném nenamítal. Stejně jako stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí se žalobce v žalobě věnoval účelnosti účtovaných úkonů. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70 upozornil na zásadu zákazu překvapivých rozhodnutí a nevhodnost aplikace závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 1 Afs 323/2021-30 (bod 30 a 31 rozsudku č. j. 6 Afs 212/2024-70) a dospěl k závěru o pochybení krajského soudu, který nepřezkoumal účelnost provedených úkonů. Ten tak ale neučinil ani v nyní napadeném rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] 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. Učinil tak navzdory skutečnosti, že stěžovatel brojil jen proti některým ze zrušovacích důvodů rozsudku krajského soudu. Vzhledem k nesprávnému závěru krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele v otázce účelnosti schůzek s účetní však nebylo možné, aby Nejvyšší správní soud potvrdil či korigoval kasační stížností napadené závěry krajského soudu.

[35] V dalším řízení bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2026

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu