



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: PEIT Company, s.r.o., IČ 25950142, se sídlem Čs. armády 93/16,** právně zastoupen: JUDr. Rudolf Skoupý, se sídlem AK ve Svitavách, Soudní 1, Svitavy 568 02, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno 602 00,** v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství v Brně ze dne 20.3.2014, č.j. 7315/14/5000-14201/711429,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 20.3.2014, č.j. 7315/14/5000-14201-711429 se pro nezákonnost a vady řízení **zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17.395,80 Kč k rukám JUDr. Rudolfa Skoupého, advokáta, se sídlem AK ve Svitavách, Soudní 1, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutím žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Moravské Třebové jako správního orgánu prvního stupně (dále jen „*finanční úřad*“ či „*správce daně*“), a to ze dne 21.12.2011, č.j. 63099/11/265970604445, jímž byla žalobci dle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „*ZDP*“) a dle ust. § 143 odst. 1), 3) zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*DR*“ nebo „*daňový řád*“), doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 ve výši 98.000 Kč a současně daňovému subjektu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně, tj. 19.240 Kč. Žalovaným rozhodnutím bylo rozhodnutí správního orgánu prvního stupně změněno v části týkajícího se bankovního spojení, přičemž v ostatní části zůstal výrok rozhodnutí správního orgánu prvního stupně o doměření daně z příjmu právnických osob beze změny.

V žalobě žalobce uvedl, že daň z příjmu právnických osob byla doměřena na základě neuznání částky 435.000 Kč dle faktury č. 9007004 jako daňově uznatelného nákladu ve smyslu ust. § 24 ZDP, tedy o tuto částku finanční úřad navýšil základ daně a dodatečně daň vyměřil. Zároveň uvedl, že „*je nesporné*“, že fakturovaná částka 435.000 Kč byla smluvní odměna ve smyslu ust. § 90 zák. č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti, ve znění účinném do 31.10.2009 (dále jen „*EŘ*“), která náležela soudnímu exekutorovi JUDr. Tomáši Vránovi na základě smlouvy uzavřené mezi exekutorem a žalobcem jako oprávněným ze dne 31.7.2009, o provedení exekuce na majetek povinné J.Z. Žalovaný nepovažuje smluvní odměnu exekutora výše zmíněnou za daňově uznatelný výdaj dle ust. § 24 ZDP, a to jak ani podle § 24 odst. 2 ZDP, tak ani podle obecného ust. § 24 odst. 1 ZDP, přičemž žalovaný by „*akceptoval zaplacenou smluvní odměnu pouze za splnění podmínky, že žalobci jakožto věřiteli vznikla povinnost vynaložení smluvní odměny exekutora v přímé souvislosti s vedením exekučního řízení, resp. prováděním exekuce v rámci exekučního řízení a její úhrada je pro zahájení nebo pokračování vedení exekučního řízení nezbytná.*“ Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného rozhodnutí v žalobě a vymezil žalobní body v části II. bod 2. tak, že jednak namítl, že požadavek „*nezbytnosti*“ není v tomto konkrétním případě podmínkou pro uznání výdaje jako daňově uznatelného ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, když tento výklad nemá dle žalobce oporu v zákoně. Dále žalobce „*poukázal*“ na skutečnost, že sjednání smluvní odměny exekutora umožňuje ust. § 90 EŘ. Dále k tomu uvedl, že „*fakticky se jedná o motivační odměnu, odměnu za výsledek pro exekutora za provádění či provedení exekuce.*“ Z tohoto pohledu tak má smluvní odměna svůj jasně daný účel a jde o plnění související s exekuční činností, s vymožením pohledávky pro žalobce a tedy s dosažením příjmů. Formálně sice nemá vliv na povinnost soudního exekutora exekuci provést, nicméně fakticky z důvodu finanční zainteresovanosti exekutora na výsledku sporu činnost exekutora významně ovlivňuje. Z tohoto důvodu se jedná o daňově uznatelný výdaj a „*doměření daně nebylo po právu.*“ Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech z žalovaného rozhodnutí a navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkouvá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkouvá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkouvávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady *ne bis in idem*, aplikace zásady „*non-refoulement*“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikatu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací - srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. *ex officio*, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit

rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží

tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „*Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.*“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Jak vyplývá ze správního spisu a ostatně i z žaloby a z žalovaného rozhodnutí, mezi účastníky je nesporné, že žalobci byla doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 a bylo mu uloženo penále. Dále je nesporné, že finanční úřad navýšil základ daně a dodatečně daň doměřil z důvodu, že neuznal jako daňově uznatelný výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a dodržení příjmů, smluvní odměnu, která byla sjednána mezi žalobcem a soudním exekutorem JUDr. Tomášem Vránou dle ust. § 90 EŘ (jednalo se o smlouvu ze dne 31.7.2009), přičemž tato smlouva se týkala exekuce na majetek povinné J.Z. Zároveň je třeba konstatovat, že v dané věci bylo rozhodováno již jednou, a to

Finančním ředitelstvím v Hradci Králové (rozhodnutí ze dne 25.7.2012), přičemž rozhodnutí vydané Finančním ředitelstvím v Hradci Králové ze dne 25.7.2012 bylo Krajským soudem v Hradci Králové zrušeno a věc byla vrácena Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.9.2012, č.j. 31Af 81/2012-45). Podle předchozího rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25.9.2012 byl odvolací orgán zavázán posoudit opětovně otázku daňové uznatelnosti zmíněné smluvní odměny exekutora z pohledu ust. § 24 odst. 2 písm. zs) a ust. § 25 odst. 1 písm. y) ZDP. Dále byl z tohoto rozsudku odvolací orgán zavázán lépe posoudit odůvodnění vyloučení aplikace ust. § 24 odst. 1 ZDP, tj. ustanovení DŘ rovněž se týkající určení možnosti uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základů daně. Žalovaný se poté v žalovaném rozhodnutí v intencích závazného právního názoru krajského soudu nejprve zabýval otázkou, zda lze zmíněnou smluvní odměnu exekutora považovat za náklady exekuce a lze na ně aplikovat a dále, zda lze na ně aplikovat ust. § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP a ust. § 25 odst. 1 písm. y) ZDP, přičemž dospěl k závěru, že tato ustanovení nelze na smluvní odměnu aplikovat. Tento závěr žalovaného žalobce v žalobě nezpochybnil a nenapadl žádnou konkrétní věcnou námitkou, když přímo uvedl, že „*tuto skutečnost žalobce nespornuje*.“ Žalovaný v žalovaném rozhodnutí se zabýval tím, zda „*smluvní odměna je nákladem vynaloženým dle ust. § 24 odst. 1 ZDP (za účelem) dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dospěl k závěru, že by akceptoval smluvní odměnu exekutora jako daňově uznatelný náklad ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP pouze za splnění podmínky, že daňovému subjektu (jakožto věřiteli) vznikla povinnost vynaložení smluvní odměny exekutora v přímé souvislosti s vedením exekučního řízení, resp. prováděním exekuce v rámci exekučního řízení, a její úhrada je pro zahájení nebo pokračování vedení exekučního řízení (provádění exekuce) nezbytná*.“ K tomuto závěru dospěl na základě platné právní úpravy týkající se exekučního řízení, zejména posouzení důvodu zastavení exekuce (§ 268 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném do 31.8.2012, dále jen „*o.s.ř.*“), a dále ust. § 52 odst. 1 EŘ. Žalovaný poté dospěl k závěru, že „*nesjednání ani neuhrazení smluvní odměny nebylo v době sjednání Smlouvy (ale ani nikdy předtím nebo poté) zákonným důvodem zastavení exekuce (a s tím zároveň ukončení exekučního řízení)*.“ Odvolací orgán proto nezohlednil smluvní odměnu jako nástroj zajištění „*fungování*“ exekutora v exekučním řízení, když svědek Mgr. R.M. (zástupce soudního exekutora JUDr. Tomáše Vrány) v rámci řízení u krajského soudu (tj. při výše zmíněném předchozím rozhodování Krajského soudu v Hradci Králové) vypověděl, že „*dohody o odměně sjednané s oprávněnými představují jistotu pro exekuční kancelář, že jí bude uhrazeno to, co byla nucena vynaložit na provozní a jiné náklady*.“ Podle názoru žalovaného tak v případě mimořádné nákladnosti provádění exekuce je a také v době sjednání Smlouvy byl postačující jiný zákonný prostředek zajištění vedení mimořádně nákladné exekuce (chránící zejména solventnost exekutora), než sjednání smluvní odměny, a to:

- dle ust. § 90 odst. 3 EŘ měl exekutor právo „*požadovat od oprávněného přiměřenou zálohu na náklady exekuce*“,
- dle ust. § 30 písm. b) EŘ exekutor mohl odmítnout provést úkon „*jestliže žadatel o provedení exekuce nesložil přiměřenou zálohu na náklady exekuce, nejde-li o exekuci k vymození výživného nezletilého dítěte*.“

V případě, že by exekutorem určená záloha na náklady exekuce nebyla složena, mohl exekutor navrhnout zastavení exekuce dle ust. § 55 EŘ. Přitom v případě, že by záloha na

náklady exekuce složená v maximální možné výši dle ust. § 12 prováděcí vyhl. č. 330/2001 Sb., pro vedení exekuce nepostačovala, mohl exekutor exekučnímu soudu navrhnout zastavení řízení z důvodu dle ust. § 268 odst. 1 písm. h) OSŘ. Tento důvod by však pravděpodobně nebyl exekučním soudem posouzen jako relevantní, jelikož z ust. § 268 odst. 1 písm. e) OSŘ ve spojení s ust. § 52 odst. 1 EŘ vyplývá, že jsou vedeny pouze takové exekuce, kde má exekutor naději na úhradu veškerých nákladů exekuce jím vynaložených a tudíž se může vždy spoléhat na navrácení vynaložených finančních prostředků. Exekutor tedy mimo zálohu na náklady exekuce v zákonné výši musí disponovat dostatečnými finančními prostředky pro vedení exekucí. Exekuční řízení a v rámci něho prováděná exekuce tedy musí probíhat (nesmí být zastaveno) bez ohledu na solventnost exekutora.

Dále žalovaný v žalovaném rozhodnutí vycházel z ust. § 87 odst. 4 EŘ, podle něhož náklady exekuce a náklady oprávněného vymůže exekutor na základě příkazu k úhradě nákladů exekuce, a to některým ze způsobů určených k provedení exekuce ukládající zaplacení peněžité částky, když toto ustanovení příkazuje vymáhat náklady exekuce a exekutor měl pro zajištění vedení exekuce vymáhat i již uloženou zálohu na náklady exekuce. Vymožené náklady exekuce by měly exekutorovi postačovat k uhrazení jeho zákonné odměny a veškerých nákladů, které mu v průběhu exekučního řízení vznikly, a to bez ohledu na to, zda mu byla zaplacená také smluvní odměna. Nezaplacení smluvní odměny by tedy pro exekutora nemělo ani likvidační charakter. Žalovaný proto konstatoval, že nesjednání nebo nezaplacení smluvní odměny nebylo v době sjednání smlouvy (a ani nikdy předtím nebo poté) překážkou zahájení exekučního řízení, když k tomu stačí pouze doručení návrhu na nařízení exekuce exekutorovi nebo exekučnímu soudu a nebylo ani překážkou nařízení exekuce a pověření exekutora k jejímu provedení v průběhu již zahájeného exekučního řízení, přičemž k tomuto stačí pouze perfektní návrh na nařízení exekuce a žádost exekutora o provedení exekuce u soudu, navíc se ani nepřihlíží k nedostatečnému finančnímu zajištění exekutora v průběhu exekučního řízení. Z žádného ustanovení EŘ ani OSŘ nevyplývá, že již pověřený exekutor se může pověření v průběhu provádění exekuce vzdát z důvodu nezaplacení jím požadované smluvní odměny. Žalovaný vycházel tedy z toho, že smluvní odměna nemusela být nezbytně sjednána k dosažení cílů exekuce, když k dosažení cíle exekuce *„stačí pouze hrazení nákladů exekuce, smluvní odměna za tímto účelem nemusí být sjednána vůbec.“* Zaplacením smluvní odměny nezaniklo oprávnění exekutora vydat příkaz k úhradě nákladů exekuce, na základě kterého náklady exekuce vymůže v plné výši. Exekutorovi JUDr. Tomáši Vránovi tak dle žalovaného žádné ustanovení právního předpisu (zejména EŘ) v době uzavření zmíněné smlouvy týkající se smluvní odměny nebránilo, aby vymoženou část pohledávky vymáhané od povinné ve výši 1.550.000 Kč, která má sloužit na úhradu vymáhané pohledávky a nákladů exekuce, ponížil prioritně o dosavadní náklady exekuce na základě vydaného příkazu k úhradě dosavadních nákladů exekuce. Tento závěr potvrzovalo i tehdy účinné znění ust. § 46 odst. 4 EŘ. Žalovaný tedy opětovně konstatoval, že sjednání či uhrazení smluvní odměny nebylo podmínkou zahájení ani podmínkou dalšího pokračování exekučního řízení či provádění exekuce vůči povinné J.Z.

A právě výše uvedené závěry žalovaného týkající se aplikace ust. § 24 odst. 1 ZDP žalobce v žalobě napadl. Jednak namítl, že požadavek *„nezbytnosti“* není podmínkou pro uznání výdaje jako daňově uznatelného ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP a dále v žalobě tvrdil, že *„se fakticky jedná motivační odměnu“*, odměnu za *„výsledek pro exekutora za provádění či provedení exekuce.“* Z jeho pohledu má tak smluvní odměna svůj jasně daný účel a jde o plnění související s exekuční činností a s vymožením pohledávky pro žalobce a tedy

s dosažením příjmů. Z důvodu finanční „zainteresovanosti“ exekutora na výsledku sporu činnost exekutora tato smluvní povinnost sice nemá vliv na povinnost soudního exekutora exekuci provést, ale významně činnost exekutora „ovlivňuje.“

Podle ust. § 24 odst. 1 ZDP výdaj (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Základním hlediskem pro to, aby bylo možné smluvní odměnu exekutora podle § 90 EŘ považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, není požadavek „nezbytnosti“ pro provedení exekuce, ale pouze to, zda v dané věci částka vynaložená žalobcem na úhradu sjednané smluvní odměny s exekutorem byla skutečným výdajem vynaloženým na získání příjmů z exekuce či nikoliv. Platná právní úprava uvedený požadavek „nezbytnosti“ nezahrnuje, tedy krajský soud se ztotožňuje s námitkou žalobce, že smluvní odměna exekutora sjednaná dle § 90 odst. 2 EŘ může splňovat podmínky pro daňově uznatelný výdaj podle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Na tento závěr nemůže mít vliv to, že nesjednání ani neuhrazení smluvní odměny v době uzavření smlouvy ze dne 31.7.2009 nebylo zákonným důvodem „zastavení exekuce (a s tím zároveň ukončení exekučního řízení)“ či „nebylo překážkou zahájení ani podmínkou dalšího pokračování exekučního řízení či provádění exekuce vůči povinné J.Z.“, jak uvedl žalovaný v odůvodnění žalovaného rozhodnutí a rovněž je nerozhodné, že smluvní odměna není nákladem exekuce. To pouze znamená, že institut smluvní odměny je v podstatě nárok exekutora vůči oprávněnému a nikoliv exekutora vůči povinnému, když účelem smluvní odměny nemůže být větší zatížení povinného v tom smyslu, že by musel na odměnu exekutora zaplatit více, než je stanoveno ve vyhlášce č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, ve které je zákonem stanovena výše odměny. Na druhé straně platí, že „ne každý výdaj, který daňový subjekt vynaložil, je způsobilý mu snížit daňový základ, když obligatorní podmínkou pro to, aby výdaje mohly být řádně odečteny, je povinnost poplatníka prokázat z hlediska daňových zákonů oprávněnost jejich vynaložení“ (srov. rozsudek NSS ze dne 11.1.2005, č.j. 7Afs 19/2003-85). Správce daně tak nemohl neuznání smluvní odměny, jako daňově uznatelného výdaje, odůvodnit pouze poukazem na to, že úhrada smluvní odměny exekutorovi nebyla nezbytná, jelikož pro zajištění a provedení i mimořádně nákladné exekuce postačovalo, že exekutor měl právo požadovat od žalobce, jako oprávněného, přiměřenou zálohu na náklady exekuce, či že v případě nesložení zálohy na náklady exekuce mohl úkon odmítnout, anebo mohl navrhnout zastavení exekuce, že tedy exekuční řízení nesmí být zastaveno bez ohledu na solventnost exekutora a dále, že platná právní úprava (§ 87 odst. 4 e.ř.) umožňuje náklady exekuce a náklady oprávněného vymoci na základě příkazu k úhradě nákladů exekuce. Správce daně měl tak zjistit, zda v projednávané věci skutečně sjednaná smluvní odměna exekutora mohla a měla vliv na dosažení příjmů z exekuce ve prospěch žalobce, jako oprávněného, tj. jak se sjednaná výše smluvní odměny skutečně projevila v činnosti exekutora zaměřené na vymození žalobcovy pohledávky v exekučním řízení vůči povinné J.Z. Takové hodnocení však v žalovaném rozhodnutí chybí a z tohoto důvodu je toto rozhodnutí nejen nezákonné pro nesprávnost zmíněného názoru žalovaného, ale též nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 78 odst. 1, § 76 odst. 1 písm. a/ s.ř.s.). K tomu lze již jen dodat, že na druhé straně je nutné se i zabývat tím, zda sjednání smluvní odměny v uvedené výši bylo pro zajištění příjmů z exekuce přiměřené, a to s přihlédnutím ke konkrétní činnosti exekutora, když soudu je známo, že obvyklá výše této smluvní odměny v běžných případech nepřesahuje 10% z vymáhané pohledávky v exekuci. S touto otázkou se však musí zabývat již žalovaný,

neboť soud ve správním soudnictví nemůže nahrazovat činnost správních orgánů a doplňovat či měnit odůvodnění žalovaných jejich rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.6.2008, č.j. 7Afs 54/2007-62).

Krajský soud proto dospěl k závěru, že žaloba byla důvodná a rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a vady řízení, přičemž rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 76 odst. 1 písm. a/, § 78 odst. 1, § 78 odst. 4 s.ř.s.).

U jednání soudu dne 4.3.2015 vznesl žalobce další námitku, která nebyla obsažena v žalobě, tj. tvrdil, že postup správce narušuje právní jistotu daňových subjektů, když potvrdil platební výměr z roku 2011 z jiného důvodu, než tak učinil v předchozím rozhodnutí vydaným před vydáním předchozího zrušujícího rozsudku soudu. Tato námitka byla vznesena po lhůtě pro rozšíření žalobních bodů, proto se jí krajský soud nezabýval (§ 71 odst. 2 s.ř.s.), což však již nemohlo ovlivnit výše uvedené závěry soudu o důvodnosti žaloby.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ty dle vyúčtování nákladů řízení ze dne 5.3.2015 zahrnují odměnu a náhradu paušálních výdajů za 3 úkony právní služby (převzetí věci a příprava zastoupení, vypracování žaloby, účast na jednání soudu), tj. 3×3.100 Kč a 3×300 Kč, náhradu za ztrátu času ve výši 800 Kč, dále cestovné za jízdu právního zástupce žalobce ze Svitav do Pardubic a zpět na jednání soudu os. automobilem zn. LEXUS RZ „X“, při ujetých 140 km činí 897,40 Kč, s připočtením DPH ve výši 21% činí náhrada 14.395,80 Kč, k tomu náleží náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, celkem činí náklady řízení 17.395,80 Kč (§ 1, 3, 9, 11, 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb. v platném znění).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 4. března 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová