



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **J & V, spol. s r. o.**, se sídlem Horšovský Týn, Nad Rybníčkem 108, zastoupeného JUDr. Janem Gallivodou, advokátem se sídlem Plzeň, Nerudova 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2008, č. j. 57 Ca 143/2006 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 21. 8. 2006, č. j. 7292/06-120J, zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 13. 1. 2006, č. j. 756/06/119970/2496, vydanému Finančním úřadem v Horšovském Týně (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 135 160 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni žalobou, který rozsudkem ze dne 27. 2. 2008, č. j. 57 Ca 143/2006 - 43, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že podstatou sporu mezi účastníky je posouzení, zda si žalobce do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období roku 2003 zahrnul v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů i exekuční náklady, vynaložené na základě exekučních příkazů vydaných podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „exekuční řád“), v celkové částce 435 852 Kč a exekučních příkazů vydaných podle daňového řádu v celkové částce 488 Kč. Správce daně tyto částky z daňově účinných nákladů vyloučil, a to s poukazem na porušení ustanovení § 23 odst. 1 a odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů s tím, že se jedná o náklady, které nelze podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) téhož zákona pro daňové účely uznat.

Krajský soud konstatoval, že základ daně lze ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ponížít pouze tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že vynaložil určitý výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Z ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů plyne z tohoto pravidla, ve prospěch daňového subjektu, výjimka, a to stanovením případů daňově uznatelných nákladů, u kterých je daňový subjekt zproštěn povinnosti tvrzení a důkazní. Naopak v neprospěch daňového subjektu upravuje ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů okruh nákladů, které za daňově účinné uznat nelze, tudíž je daňový subjekt v těchto případech zbaven práva tvrdit a prokázat jejich vynaložení. Na toto ustanovení je, pro jeho specifickou povahu, nutno aplikovat závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, z něhož se, mimo jiné, podává, že v případě pochybností o výkladu normy, jsou státní orgány povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů proto nesmí vzbuzovat pochybnosti o svém výkladu a v případě pochybností musí být vykládáno spíše restriktivně, což znamená respektovat zásadu uvedenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, umožňující daňovému subjektu tvrdit a prokázat, že byl vynaložen výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů je výjimkou z obecného principu uvedeného v ustanovení § 24 odst. 1 téhož zákona, a proto musí být nade vší pochybnost zřejmé, že jsou splněny všechny podmínky jejího uplatnění.

Za podstatný krajský soud označil fakt, že napadené rozhodnutí žalovaného stojí výlučně na závěru, že náklady exekuce podle exekučního řádu v celkové výši 435 852 Kč jsou výdaji podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, a proto je nelze uznat jako daňově účinné náklady. Tímto si vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, a zabýval se proto jen těmi žalobními námitkami s tímto názorem polemizujícími; nevyjadřoval se proto k žalobní argumentaci, dle které se jedná o výdaj daňově uznatelný podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Stejně tak ovšem krajský soud nemohl přihlížet k tvrzením, které žalovaný vznesl teprve až ve vyjádření k žalobě a nezahrnul je do odůvodnění svého rozhodnutí.

Pokud jde o samotnou aplikovatelnost ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro rok 2003) na danou věc, krajský soud dospěl k závěru, že ve vztahu k *nákladům exekuce* podle ustanovení § 87 an. exekučního řádu nevyznívá tato norma jednoznačně. Konstrukce tohoto ustanovení nasvědčuje spíše tomu, že se vztahuje na náklady spojené s výkonem veřejné správy, konkrétně na náklady spojené

s řízením daňovým a celním. Zákon o daních z příjmů používá pojmy *úroky z odložení částek daní za dobu posečkání, zvýšení daní, úroky z odložené částky za dobu posečkání cla, úroky z prodlení, které jsou příslušenstvím cla*; tyto pojmy jsou používány toliko v daňovém a celním řízení. Poznámky č. 28b) a 28c) uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů odkazují příkladmo pouze na daňový řád a na zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), což opět nasvědčuje tomu, že zmíněné ustanovení mělo dopadat nejspíš pouze na řízení daňové a řízení celní. V posuzovaném ustanovení se dále vyskytuje pojem *exekuční náklady podle zvláštních předpisů*. Ačkoliv zákon hovoří o zvláštních předpisech v množném čísle, poznámka č. 28b) odkazuje pouze na jeden zákon, a to daňový řád; je ovšem pravdou, že zákonodárce nemohl odkazovat na exekuční řád, neboť v té době ještě neexistoval. V době schválení ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů však byl v účinnosti občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), jenž obsahuje část o výkonu rozhodnutí; zákonodárce však na tento zákon odkaz neuvedl, a proto krajský soud vyjádřil pochybnost zda je ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění aplikovatelné i na náklady jiných vykonávacích řízení, než řízení na poli veřejné správy. K tomu podotkl, že účinný byl i zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), který taktéž výkon správních rozhodnutí upravoval. Ve vztahu k samotnému pojmu *exekuční náklady* krajský soud uvedl, že stejný pojem užívá i ustanovení § 73a daňového řádu a ustanovení § 270 odst. 5 celního zákona. Naopak se tento pojem nevyskytuje v o. s. ř. ani v exekučním řádu a nevyskytoval se ani ve správním řádu. Ustanovení § 270 o. s. ř. hovoří o *nákladech výkonu rozhodnutí* a ustanovení § 87 a násl. exekučního řádu pracuje s výrazem *náklady exekuce*. Krajský soud tak dospěl k závěru, že tyto náklady nejsou za *exekuční náklady* označeny zvláštními právními předpisy. K tomu, aby i tyto náklady mohly být považovány za *exekuční náklady* ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, bylo by nutné použít rozšiřující výklad a pod tento pojem zahrnout i náklady výkonu rozhodnutí a náklady exekuce. Jelikož není rozšiřující výklad přípustný, uzavřel, že *náklady exekuce* podle exekučního řádu nelze zahrnout pod pojem *exekuční náklady* podle zákona o daních z příjmů. Dle jeho názoru tak nelze dospět k jednoznačnému závěru, že *náklady exekuce* podle exekučního řádu lze nade vší pochybnost zařadit mezi výdaje podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů. Správce daně proto nemohl tyto náklady bez dalšího vyloučit z daňově uznatelných nákladů, aniž by byly podrobeny standardnímu posouzení podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Závěrem uvedl, že si je vědom skutečnosti, že zákonem č. 669/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (s účinností od 1. 1. 2005 – pozn. NSS) bylo do ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů vloženo písm. zs), které výslovně uznává jako daňové náklady *exekuce podle exekučního řádu hrazené věřitelem*. Dle jeho názoru však z toho nelze automaticky dovozovat, že *náklady exekuce hrazené dlužníkem* (jde o případ žalobce) spadají pod *exekuční náklady* uvedené v ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) téhož zákona. Žalovaný pominul, že *náklady exekuce podle exekučního řádu* mohly být podrobeny režimu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a teprve novelou provedenou zákonem č. 669/2004 Sb. byly ve prospěch daňového subjektu z klasického režimu vyňaty pouze náklady exekuce hrazené věřitelem.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2003. Dle jeho názoru především nelze z pojmu *exekuční náklady* dovozovat spojitost jen s vymáháním v rámci daňového nebo celního řízení. *Exekuční náklady* jsou obecným důsledkem neplnění povinností, tedy nejen povinností daňových. Při existenci poznámky pod čarou č. 28b), která odkazuje na daňový řád, svědčí použití množného čísla v souloví *exekuční náklady podle zvláštních předpisů* o tom, že zákonodárce předpokládal, že v budoucnu by mohl být tento pojem použit i v jiných předpisech. Navíc poznámky pod čarou nemají normotvorný charakter a nejsou součástí právního předpisu; slouží pouze ke zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpise. Jedná se o legislativní pomůcku, která nemůže stanovit závazná pravidla chování nebo pravidla pro interpretaci daného ustanovení. V této souvislosti odkázal stěžovatel na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, a ze dne 8. 2. 1999, sp. zn. II. ÚS 22/99. Z poznámky č. 28b) tak nelze dovozovat, že se ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů aplikuje pouze na *exekuční náklady podle daňového řádu*. V době přijetí zkoumané právní úpravy exekuční řád ještě nebyl v platnosti a absenci odkazu na něj je proto nutno považovat pouze za formální neúplnost zkoumaného odkazu.

K výkladu pojmů *exekuční náklady* a *náklady exekuce* stěžovatel uvedl, že v českém právním řádu neexistuje vždy jednotu v právní terminologii, neboť tytéž právní instituty jsou často v různých právních odvětvích nazývány odlišně. K tomu došlo i v posuzovaném případě. *Náklady exekuce*, *exekuční náklady* i *náklady vymáhavého řízení* jsou svým charakterem naprosto stejné instituty a vždy vznikají v souvislosti s řízením vymáhacím. Jedná se o náklady, které by nevznikly, pokud by osoba povinná řádně uhradila svůj závazek. Přitom je irelevantní, zda na straně oprávněného vystupuje fyzická osoba či správce daně. Stejně tak je bezpředmětné, jakým způsobem a kým byla exekuce provedena. Jazykovým výkladem stěžovatel dochází k závěru, že zákonodárce měl užitím pojmu *exekuční náklady podle zvláštních předpisů* na mysli jakékoli náklady, které vznikají v rámci vymáhacího řízení bez ohledu na to, jakým konkrétním výrazem či slovním spojením jsou předmětné náklady v různých právních předpisech nazývány. Správnost svého výkladu dokládá stěžovatel odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 669/2004 Sb. Z ní se podává, že stávající znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů dosud nereagovalo na nový exekuční řád a obecně vylučovalo z daňově uznatelných nákladů jakékoliv exekuční náklady. Proto byla navrhována změna směřující k tomu, aby náklady exekuce hrazené exekutorovi podle exekučního řádu ze strany osoby oprávněné byly daňově uznatelným výdajem. Stěžovatel argumentuje i aktuální právní úpravou ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, v souvislosti s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zs) téhož zákona. Nyní nelze jako daňově účinné náklady uznat *exekuční náklady podle zvláštních právních předpisů* s výjimkou těch, které jsou *náklady exekuce podle zvláštního předpisu* (exekučního řádu) a *byly uhrazeny věřitelem* [§ 24 odst. 2 písm. zs) zákona o daních z příjmů]. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že v posuzovaném případě nepoužil nepřipustný rozšiřující výklad, nýbrž výklad jazykový.

Stěžovateli se rovněž nezdá logické, aby daňová účinnost nákladů vzniklých v souvislosti s exekucním řízením byla závislá na tom, podle jakého právního předpisu byla exekuce vedena. V případě realizace *daňové exekuce podle daňového řádu* by exekuční náklady byly nesporně daňově neúčinné podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, přičemž *náklady exekuce prováděné podle exekučního řádu* by mohly být posuzovány zcela odlišně, podle ustanovení § 24 téhož zákona. Mohlo by tak docházet k paradoxním situacím, že náklady daňové exekuce vedené ve věci vymožení daňového nedoplatku by byly posuzovány odlišně v závislosti na tom, zda by exekuci prováděl správce daně nebo soudní exekutor.

Stěžovatel dále poukazuje na to, že zákonem č. 669/2004 Sb. bylo již s účinností pro zdaňovací období roku 2004 doplněno do zákona o daních z příjmů ustanovení § 24 odst. 1 písm. zt) [později provedenou novelizací písm. zs)], podle kterého se za výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považují *náklady exekuce podle zvláštního právního předpisu* (odkaz na exekuční řád) hrazené věřitelem; zároveň bylo změněno i ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) téhož zákona tak, že dle něj nelze uznat jako daňově účinné *exekuční náklady podle zvláštních předpisů s výjimkou ustanovení § 24 téhož zákona*. Pokud by tedy platil závěr krajského soudu, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů nelze aplikovat na *náklady exekuce podle exekučního řádu* a bylo by nutné v těchto případech postupovat podle ustanovení § 24 odst. 1 téhož zákona, pak by změna právní úpravy provedená zákonem č. 669/2004 Sb. postrádala smyslu. Ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů je konstruováno tak, že vymezuje náklady, které za žádných okolností nejsou daňově uznatelné. Pokud je v určitém případě žádoucí učinit výjimku, pak musí být výslovná a odkazovat na konkrétní ustanovení § 24 odst. 2 téhož zákona, jež upravuje daňově účinné náklady. Pokud tedy ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů odkazuje na výjimku uvedenou v ustanovení § 24 zákona, míní se tím právě ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) zákona. To vyplývá i z faktu že novela obou ustanovení byla provedena souběžně, zákonem č. 669/2004 Sb. Z toho stěžovatel dovozuje, že zákonodárce považoval pro účely zákona o daních z příjmů pojem *exekuční náklady* a *náklady exekuce* za věcně shodné.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Pro posouzení zákonnosti právních závěrů krajského soudu mají rozhodující význam dva aspekty projednávané věci. Především nelze přehlédnout fakt, že argumentace stěžovatele uvedená v odůvodnění jeho rozhodnutí je vystavěna pouze na interpretaci § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2003; dále byla podpořena jen úvahou vycházející z úpravy pro rok 2004 (ve skutečnosti však až pro rok 2005 – viz dále), kde stěžovatel poznamenal, že i kdyby předmětné náklady vznikly

v tomto zdaňovacím období [tedy již za novelizovaného znění § 25 odst. 1 písm. y) a 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů], na věci by to ničeho nezměnilo, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) citovaného zákona označuje za daňově uznatelný náklad toliko náklady exekuce *brazené věřitelem*. Druhým aspektem věci je rozsah právního hodnocení věci provedený krajským soudem, který se omezil jen na přezkum tohoto právního názoru a nezabýval se důvody, které na podporu svého postupu stěžovatel snesl až ve vyjádření k žalobě. Tento přístup krajského soudu lze označit za zcela správný, neboť nelze připustit, aby správní orgány případné nedostatky odůvodnění svých rozhodnutí (tedy i deficity v právním hodnocení věci) odstraňovaly až v řízení před správními soudy (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58, dostupný na www.nssoud.cz). Opačný přístup by nejen relativizoval smysl odůvodnění správních rozhodnutí, ale fakticky by též účastníka řízení (před správním soudem v postavení žalobce nebo osoby zúčastněné na řízení) zbavil možnosti polemizovat s důvody o něž se správní rozhodnutí opírá. Pokud se tedy krajský soud soustředil pouze na interpretaci ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2003 a na jeho aplikaci na projednávanou věc, přičemž se výslovně odmítl vyjádřit k argumentaci stěžovatele uplatněné nově až ve vyjádření k žalobě (přímá aplikace obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), nelze takovému postupu ničeho vytknout.

Pokud jde o samotný rozbor ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2003 a otázku jeho aplikace na projednávanou věc, zde se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že toto ustanovení, v kontextu krajským soudem citovaných norem, skutečně nelze vyložit jednoznačným způsobem, tak jak se o to pokoušel stěžovatel. Vzhledem k tomu, že v této části kasační stížnosti uplatňuje stěžovatel v zásadě stejnou argumentaci jako již dříve v odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě, lze z důvodu procesní ekonomie v podrobnostech na přílehlavé a vyčerpávající odůvodnění krajského soudu odkázat. Je přitom nutné zdůraznit, že zdejší soud ve své rozhodovací činnosti konstantně a dlouhodobě zdůrazňuje, že nedostatky právní úpravy nemohou v oblasti veřejného práva jít nikdy k tíži účastníka správního řízení; při uplatnění principu *in dubio mitius* musí nést negativní důsledky těchto nedostatků autor příslušného ustanovení (viz. např. rozsudky ze dne 23. 11. 2004, č. j. 2 Afs 122/2004 - 69, publikovaný pod č. 474/2005 Sb. NSS a ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 As 49/2004 - 83, dostupný na www.nssoud.cz).

Nad uvedený rámec je nutné se vyjádřit k argumentaci stěžovatele, kterou, na podporu své interpretace ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro rok 2003, poukazuje na novelizované znění tohoto ustanovení a s ním nově zavedené ustanovení § 24 odst. 2 písm. zs) zákona o daních z příjmů, po novele provedené zákonem č. 669/2004 Sb. Zde je především nutno uvést, že závěr o daňové neuznatelnosti konkrétního nákladu musí buď vyplývat z dikce ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů (zde je tato neuznatelnost dána *per se*) a nejde-li o případ zde uvedený, lze ke stejnému závěru dospět i za použití obecného ustanovení, tedy § 24 odst. 1 citovaného zákona. Pokud tedy ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, které (jak správně dovodil krajský soud) stanovuje naopak případy, kdy náklady uznatelné *per se* jsou, určitý druh nákladů pomíjí, nelze z toho bez dalšího dovodit, že jde o náklad daňově neuznatelný. Jak bylo již uvedeno, nehovoří-li o tomto konkrétním druhu nákladů ani ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, musí být otázka (ne)uznatelnosti takového

nákladu řešena v kontextu ustanovení § 24 odst. 1 citovaného zákona. Tento závěr je, v obecné rovině, nepochybně správný, stěžovatel však v závěru své kasační stížnosti namítá jeho neudržitelnost s poukazem na novelizaci zmiňovaných ustanovení provedenou již zmiňovaným zákonem č. 669/2004 Sb. (tento zákon, ve své části relevantní pro dané řízení, nabyl účinnosti až ke dni 1. 1. 2005 a nevztahoval se tedy již na zdaňovací období roku 2004, jak tvrdí stěžovatel – viz čl. XVI. tohoto zákona). Zde se Nejvyšší správní soud naopak zcela shoduje se stěžovatelem v tom, že v kontextu takto změněné právní úpravy by ono obecné pravidlo, odkazující na aplikaci obecného ustanovení (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) nebylo případné. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že nové znění § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, dle kterého *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména úroky z odložených částek daní za dobu posečkání, zvýšení daní a exekuční náklady podle zvláštních předpisů s výjimkou uvedenou v § 24 a dále úroky z odložené částky za dobu posečkání cla a úroky z prodlení, které jsou příslušenstvím cla*, ve spojení s ustanovením § 24 odst. 2 písm. zs) citovaného zákona, dle kterého *výdaje (náklady) podle odst. 1 jsou také náklady exekuce podle zvláštního právního předpisu hrazené věřitelem* (poznámka pod čarou zde odkazuje na exekuční řád), vyznívá již jasně v neprospěch závěru o daňové uznatelnosti exekučních nákladů vynaložených osobnou povinnou. Je totiž zřejmé, že novelizované znění § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů v sobě již zahrnuje nejen exekuční náklady *daňové exekuce*, ale též náklady *exekuce podle exekučního řádu*, s výjimkou případu, kdy jde o náklady vynaložené věřitelem (oprávněným). Výkladem *a contrario* tedy nelze dospět k jinému závěru, než že *náklady exekuce dle exekučního řádu vynaložené dlužníkem* (povinným) spadají pod režim § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, neboť na ně se shora popsaná výjimka nevztahuje. V takovém případě již tedy není třeba postupovat cestou aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nýbrž lze aplikovat přímo speciální ustanovení, tedy § 25 odst. 1 písm. y) citovaného zákona. Pro posuzovanou věc je však podstatné, že tyto závěry lze vztáhnout až na právní úpravu dotčenou novelizací provedenou zákonem č. 669/2004 Sb. a nevztahuje se tedy na předcházející zdaňovací období, včetně roku 2003. Zde, jak již bylo opakovaně uvedeno, ustanovení § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů nebylo (v kontextu dalších ustanovení) vyložitelné jednoznačným způsobem ve prospěch závěrů stěžovatele uvedených v jeho rozhodnutí a platí tedy beze zbytku vše, co k této otázce uvedl v odůvodnění svého rozsudku krajský soud, včetně nutnosti posouzení daného případu v intencích obecného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti lze tedy uzavřít, že kasační stížnost není důvodná. Nejvyšší správní soud ji proto rozsudkem zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Tento závěr učinil Nejvyšší správní soud při vědomí skutečnosti, že žalobce, prostřednictvím svého právního zástupce, podal ke kasační stížnosti dne 2. 5. 2008 vyjádření. Jelikož je jeho obsahem pouhé vyjádření procesního postoje žalobce (uvedl, že se s napadeným rozsudkem krajského soudu ztotožňuje), bez jakékoli konkrétní reakce na

obsah kasační stížnosti, nepovažuje zdejší soud tento úkon za úkon právní pomoci, za který by mohl právní zástupce žalobce účtovat odměnu ve smyslu vyhlášky č. 167/1996 Sb., advokátního tarifu v platném znění. Z tohoto důvodu proto Nejvyšší správní soud žalobci právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 31. července 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu