



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **HYDROENERGIE spol. s r. o.**, se sídlem Bylany 7, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2019, č. j. 19639/19/5100-41456-711929, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 4. 5. 2020, č. j. 52 Af 50/2019 - 44,

**takto:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) exekučními příkazy ze dne 20. 4. 2017, č. j. 911269/17/2804-00540-605110 a č. j. 911219/17/2804-00540-605110, nařídil daňovou exekuci prodejem movitých věcí, které náležely do vlastnictví žalobkyně. Exekučním titulem byly v této věci pravomocné zajišťovací příkazy ze dne 20. 4. 2017, č. j. 838056/17/2804-00540-602958 a č. j. 846731/17/2804-00540-602958. V rámci daňové exekuce byl proveden soupis čtyř motorových vozidel, mimo jiné vozidla Ford Transit, RZ 3E5 1483 (dále jen „předmětné vozidlo“). Tato motorová vozidla byla následně uskladněna na pozemku p. č. 2469/2 v katastrálním území Pardubice, jehož část byla správci daně Krajským ředitelstvím policie Pardubického kraje dočasně poskytnuta k

užívání. Poté, co ke dni 31. 8. 2018 skončila platnost „zápisu o dočasném užívání majetku“ vztahující se k pozemku p. č. 2469/2, bylo nutné motorová vozidla přemístit na nové místo určené k jejich skladování, a to konkrétně na pozemek p. č. 659 v katastrálním území Opočíněk. Jelikož se nepodařilo předmětné vozidlo nastartovat, bylo k jeho přemístění nutné využít služeb odtahové služby, přičemž náklady spojené s přemístěním vozidla činily 2.420 Kč. Správce daně následně v souladu s § 182 odst. 5 daňového řádu rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 1583936/18/2804-00540-605110, stanovil žalobkyni tuto částku k náhradě jako hotové výdaje vzniklé při provádění exekuce. Žalobkyně s takto stanovenou náhradou hotových výdajů nesouhlasila a proti rozhodnutí správce daně podala odvolání, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného následně žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), v níž namítala, že výdaje na přemístění předmětného vozidla jí nemohly být předepsány k úhradě. Byla toho názoru, že na případ žalobkyně se aplikuje § 107 odst. 7 a 8 daňového řádu, přičemž náklady vzniklé dodavateli odtahových služeb mezi výdaje uvedené v § 107 odst. 7 daňového řádu nepatří. Dodavatel odtahových služeb není ani oprávněnou osobou, které by náležela náhrada hotových výdajů uvedených v § 107 odst. 8 daňového řádu a ve vyhlášce č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělků a náhradě hotových výdajů při správě daní. Žalobkyně měla za to, že platná právní úprava nepřipouští, aby správce daně požadoval náhradu nákladů jednotlivých úkonů daňového řízení, které byly provedeny třetími osobami. Závěr daňových orgánů je podle ní neakceptovatelný již kvůli tomu, že je v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky. K tomu následně ve své replice doplnila, že § 182 daňového řádu rozsah náhrady vůbec neupravuje, proto je v této souvislosti nutné použít § 107 odst. 7 a 8 daňového řádu, resp. vyhlášku č. 382/2010 Sb.

[3] Krajský soud po posouzení žaloby dospěl k závěru, že není důvodná, a proto ji zamítl. Uvedl, že vyhláška č. 382/2010 Sb. se na danou věc neaplikuje, neboť se vztahuje pouze na úhradu hotových výdajů oprávněných osob ve smyslu § 1 odst. 2 této vyhlášky. Dodavatel odtahových služeb však nebyl ve smyslu tohoto ustanovení oprávněnou osobou, neboť právní sféra dodavatele nebyla dotčena v souvislosti se správou daní (tj. vrchnostenským postupem správce daně). Podle krajského soudu je třeba vycházet z § 182 daňového řádu, podle kterého je exekuční náklady povinen hradit dlužník za podmínky, že daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně. Krajský soud nepochyboval o tom, že odtah vozidla je hotovým výdajem při provádění daňové exekuce, který ovšem musí být rozumně vynaložen a nesmí být spojen s libovůlí správce daně. V dané věci byly podle názoru krajského soudu náklady vynaloženy účelně, neboť vzhledem ke skončení platnosti smlouvy o bezplatném užívání předchozího areálu bylo potřebné předmětné vozidlo přemístit. Sám žalobce neúčelnost vynaložených nákladů nenamítal.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu, který lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[5] Stěžovatelka má za to, že žalovaný ani krajský soud nezohlednili smysl a účel § 107 odst. 8 daňového řádu, prostřednictvím něhož zákonodárce vyjádřil vůli rozhodovat o hotových výdajích podle podzákonného předpisu, přičemž toto rozhodnutí není možné ponechat na libovůli úřední osoby. Stěžovatelka nesouhlasí, že hotové výdaje exekuce nejsou hotovými výdaji podle § 107 odst. 8 daňového řádu, resp. že § 182 odst. 2 daňového řádu je *lex specialis* vůči § 107 daňového řádu. Trvá na tom, že § 107 odst. 8, který se vztahuje na veškeré ostatní hotové výdaje, je *lex specialis* vůči § 182 odst. 2 daňového řádu, čemuž napovídá jazykový výklad daných ustanovení. Stěžovatelka dodala, že v případě výkladu daných ustanovení v její neprospěch je třeba respektovat zásadu *in dubio pro libertate*. Uzavřela, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že pro určení hotových výdajů exekuce není třeba aplikace podzákonného předpisu. Dodala, že v této souvislosti Ministerstvo financí při přípravě vyhlášky č. 382/2010 Sb. evidentně pochybilo, což jí však nelze klást k tíži.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření nejprve upozorňuje, že argumentace obsažená v kasační stížnosti nebyla doposud před soudem uplatněna, resp. je oproti žalobním námitkám postavena na zcela protichůdných důvodech. Má proto za to, že kasační stížnost není podle § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná. K věcným otázkám nicméně uvedl, že § 107 daňového řádu, jakož i samotnou vyhlášku sloužící k provedení § 107 odst. 8 daňového řádu, nelze aplikovat na zvláštní úpravu exekučních nákladů upravených v § 182 daňového řádu. Nestanoví-li § 182 daňového řádu povinnost vydat prováděcí právní předpis, neexistuje ani zákonná opora pro názor stěžovatelky, že by rozsah hotových výdajů vzniklých při provádění exekuce měl být stanoven jakýmkoliv podzákonným předpisem.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Než Nejvyšší správní soud přistoupí k meritornímu posouzení jednotlivých kasačních námitek, uvádí, že se nebude zabývat námitkou stěžovatelky, podle níž je potřeba respektovat zásadu *in dubio pro libertate*, neboť ta byla poprvé vznesena až v kasační stížnosti a nemá tak svůj předobraz v původních žalobních bodech. Je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť úkolem Nejvyššího správního soudu je podle § 102 s. ř. s. především přezkum rozhodnutí krajských soudů.

[10] Kasační soud však na druhou stranu nesdílí názor žalovaného, že by byla kasační stížnost jako celek nepřípustná. Ze žaloby, resp. z rozšíření původního žalobního bodu v rámci podané repliky, jakož i následně z textu kasační stížnosti, vyplývá, že stěžovatelka trvá na aplikační přednosti § 107 odst. 8 daňového řádu a doprovodného podzákonného právního předpisu před § 182 daňového řádu. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud bude v rámci svého posouzení zabývat, nicméně k vypořádání této námítky přistoupí stejně stručně, jak stručně pojala svoji argumentaci samotná stěžovatelka (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 167/2014 - 41). Mezi

účastníky řízení není sporný skutkový stav a ani otázka přiměřenosti požadované výše nákladů. Spornou je pouze právní otázka výkladu příslušných ustanovení daňového řádu co do povinnosti vůbec hradit náklady spojené s přemístěním vozidla během probíhající daňové exekuce.

[11] Podle § 107 odst. 1 daňového řádu platí, že *náklady řízení nese příslušný správce daně, s výjimkou nákladů na vymáhání nedoplatků a nákladů, které vznikly osobě zúčastněné na správě daní, nebo ke kterým byla osoba zúčastněná na správě daní povinna.*

[12] Ustanovení § 107 odst. 2, věta první daňového řádu uvádí, že *pokud se na výzvu správce daně zúčastní řízení třetí osoba, náleží jí náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku, nestanoví-li jiný právní předpis jinak; to platí i pro náklady vzniklé při vyhledávací činnosti.*

[13] Stěžovatelkou poukazovaný § 107 odst. 8 daňového řádu dále stanoví, že *rozsah, ve kterém jsou hrazeny hotové výdaje, s výjimkou výdajů podle odstavce 7, a náhrada ušlého výdělku, a postup při jejich stanovení a úhradě stanoví Ministerstvo financí vyhláškou.*

[14] Vyhláška č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní, provádějící § 107 odst. 8 daňového řádu ve svém § 1 odst. 2 definuje oprávněnou osobu, která má nárok na náhradu hotových výdajů při správě daní. Takovou oprávněnou osobou je třetí osoba, která se na výzvu správce daně zúčastní řízení nebo jiného postupu při správě daní, anebo správcem daně ustanovený zástupce nebo ustanovený společný zástupce. Nutno podotknout, že okruh oprávněných osob vyplývá již ze samotného znění § 107 odst. 2 a 4 daňového řádu.

[15] Podle § 182 odst. 1 daňového řádu pak platí, že *exekuční náklady je povinen hradit dlužník, pokud daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně.*

[16] Podle § 182 odst. 2 daňového řádu *exekuční náklady spočívají v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, v náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.* Pro nyní posuzovanou věc je však relevantní § 182 odst. 3 daňového řádu, podle kterého *při exekuci, jejímž exekučním titulem je zajišťovací příkaz, sehradí pouze hotové výdaje.*

[17] Stěžovatelka je toho názoru, že § 107 odst. 8 daňového řádu je *lex specialis* vůči § 182 odst. 2 daňového řádu. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Zásada *lex specialis derogat legi generali* znamená, že zvláštní úprava vylučuje použití obecné úpravy. Ustanovení § 107 daňového řádu je zařazeno do jeho hlavy VI, nazvané „ŘÍZENÍ A DALŠÍ POSTUPY“, která obsahuje obecná procesní pravidla společná pro všechna daňová řízení a další postupy daňových orgánů; je totiž součástí části druhé daňového řádu upravující obecnou část o správě daní. Ustanovení § 182 daňového řádu je naopak zařazeno v části třetí obsahující zvláštní část o správě daní, tj. úpravu postupů v konkrétních typech řízení, v hlavě V, nazvané „PLACENÍ DANÍ“, v dílu 5, nazvaném „Vymáhání daní“. Z hlediska systematického tak nemůže být pochyb o tom, že § 182 daňového řádu je *lex specialis* vůči § 107 daňového řádu. Ten by bylo možné jako *lex generali* aplikovat pouze v tom případě, kdyby zvláštní úprava nebyla dostatečná a bylo by tak nutné přistoupit k použití obecné úpravy.

pokračování

[18] V nyní projednávané věci to však dle názoru kasačního soudu není nutné, neboť z textu příslušných ustanovení je zcela zřejmé, že exekuční náklady zásadně hradí dlužník. Jedinou výjimkou je situace, kdy daňová exekuce nebyla provedena oprávněně. Projednávaný případ determinuje taktéž pravidlo zakotvené v § 182 odst. 3 daňového řádu, podle kterého pokud je exekučním titulem zajišťovací příkaz, hradí se pouze hotové výdaje. Stěžovatelka je tak povinna hradit pouze (všechny účelně vynaložené) hotové výdaje. Sama nijak nerozporovala, že by odtah vozidla nebylo možné zařadit mezi hotové výdaje exekuce. Stěžovatelce proto nespědí ani jí zdůrazňovaný jazykový výklad příslušných zákonných ustanovení.

[19] Co se týče samotné vyhlášky č. 382/2010 Sb., ta se na danou věc taktéž nepoužije, neboť jejím cílem je stanovit pravidla pro náhradu hotových výdajů jinému okruhu oprávněných osob a za jiné situace. V případě třetích osob se bude jednat o takové osoby, vůči nimž správce daně bude působit z pozice vrchnostenské (tedy ty osoby, které se na výzvu správce daně zúčastní řízení nebo jiného postupu při správě daní). Typicky se bude jednat o svědky vyslechnuté během řízení, jehož účelem bude správné stanovení daně. V nyní projednávané věci si je potřeba uvědomit, komu mají být nahrazeny hotové výdaje. Nebude jím přitom soukromý dodavatel odtahové služby, neboť toho si z důvodu absence vlastních kapacit objednal správce daně a na základě uzavřeného soukromoprávního vztahu mu uhradil sjednanou částku za vykonané plnění (srov. fakturu č. 0813/2018 ze dne 22. 8. 2018 s datem splatnosti ke dni 12. 9. 2018). Hotové výdaje tak mají být nahrazeny správcem daně, nikoliv dodavateli odtahových služeb. Správce daně přitom nespadá do okruhu oprávněných osob vymezených ve vyhlášce č. 382/2010 Sb., potažmo v § 107 odst. 2 a 4 daňového řádu. Na něj se uplatní pouze § 107 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývá, že nehradí náklady spojené s vymáháním nedoplatků a nákladů.

[20] V této souvislosti se Nejvyšší správní soud rovněž neztotožňuje s námitkou stěžovatelky, která spatřovala pochybení v názoru krajského soudu, že pro určení hotových výdajů exekuce není třeba podzákonného předpisu. Krajský soud v napadeném rozsudku totiž netvrdil, že pro určení hotových výdajů exekuce není třeba podzákonného předpisu, pouze posoudil možnost aplikace vyhlášky č. 382/2010 Sb. na případ stěžovatelky. Kasační soud k této námitce pouze podotýká, že stěžovatelka tím v zásadě popírá svoji předchozí argumentaci obsaženou v žalobě, v níž odkazuje na s čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, podle nichž lze státní moc uplatňovat pouze v mezích stanovených zákonem, tedy nikoliv prováděcím právním předpisem.

[21] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že náklady spojené s odtahem a přemístěním vozidla spadají mezi hotové výdaje, které je podle § 182 odst. 1 a 3 daňového řádu povinen hradit dlužník, tedy v tomto případě stěžovatelka. Samotná přiměřenost a hospodárnost postupu správce daně nebyla v nyní posuzované věci předmětem přezkumu. Správnost tohoto závěru vyplývá rovněž z předchozí judikatury, neboť obdobnou situací se Nejvyšší správní soud již zabýval ve svém rozsudku ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 75/2019 - 34. Ačkoliv se kasační soud v uvedené věci primárně zabýval pouze otázkou přiměřenosti či optimalizace výše hotových výdajů, nijak nerozporoval, že by náklady spojené s převozem vozidla při provádění daňové exekuce nebyly hotovými výdaji, které je správcem daně dlužník povinen nahradit. Kasační soud jen na okraj dodává, že povinnost hradit exekuční náklady nevyplývá jen z daňového řádu. Obdobnou povinnost ukládá dlužníku rovněž správní řád ve svém § 116 odst. 1, jakkoli ten se na nyní posuzovanou věc

nepoužije. Kdo není ochoten dobrovolně plnit své povinnosti, kvůli čemuž je tak nutné zahájit exekuční řízení, musí rovněž nést následky (vč. hrazení nákladů) takového postupu. V tom není možné spatřovat nic nestandardního.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovaný byl ve věci úspěšný, náhradu nákladů nicméně nepožadoval a ze spisového materiálu nevyplývá, že by mu nějaké náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladu řízení ani jednomu z účastníků.

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu