

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **PEIT Company s.r.o.,** se sídlem nám. T. G. Masaryka 148/30, Moravská Třebová, zast. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem náměstí Míru 142/88, Svitavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2014, č. j. 7315/14/5000-14201-711429, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 4. 3. 2015, č. j. 52 Af 21/2014 – 60,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 4. 3. 2015, č. j. 52 Af 21/2014 – 60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Kasační stížností brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti v záhlaví označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho v záhlaví specifikované rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) a § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím byl k odvolání žalobkyně změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Moravské Třebové (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2011, č. j. 63099/11/265970604445, v části týkající se bankovního spojení; v ostatním zůstal jeho výrok beze změny. Posledně uvedeným rozhodnutím byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 vyšší o částku 98 000 Kč a bylo jí stanoveno penále ve výši 19 240 Kč.

[2] Žalobkyně, jako oprávněná, uzavřela se soudním exekutorem smlouvu o vedení exekuce dle § 90 odst. 2 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „exekuční řád“). Na základě této smlouvy mu poskytla smluvní odměnu. Krajský soud se neztotožnil se závěrem stěžovatele, že základním kritériem pro uznání této smluvní odměny jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je požadavek *nezbytnosti* její úhrady pro zahájení či pokračování exekučního řízení. Smluvní odměna exekutora může být daňově uznatelným výdajem. Na uvedené nemůže mít vliv, že nesjednání a neuhrazení odměny nebylo důvodem zastavení exekuce či překážkou v jejím zahájení, ani podmínkou dalšího pokračování exekučního řízení či provedení exekuce vůči povinné. Nerozhodné je rovněž to, že smluvní odměna není nákladem exekuce. To pouze znamená, že smluvní odměna je nárokem exekutora vůči oprávněnému, nikoliv vůči povinnému.

[3] Na druhé straně platí, že ne každý vynaložený výdaj je způsobilý snížit daňový základ, neboť podmínkou daňové uznatelnosti výdajů je splnění povinnosti poplatníka prokázat oprávněnost jejich vynaložení. Stěžovatel proto nemohl neuznání smluvní odměny odůvodnit pouze tím, že úhrada smluvní odměny nebyla nezbytná. Měl posoudit, zda v projednávané věci sjednaná smluvní odměna měla vliv na dosažení příjmů z exekuce ve prospěch žalobkyně jako oprávněné. Takové hodnocení však v jeho rozhodnutí schází, a proto je nejen nezákonné, ale i nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[4] Stěžovatel by se měl rovněž zabývat tím, zda je sjednaná výše smluvní odměny přiměřená, a to s přihlédnutím ke konkrétní činnosti exekutora.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť je vnitřně rozporný. V rozhodnutí je totiž uvedeno, že rozhodnutí stěžovatele není nepřezkoumatelné, zároveň je v něm naopak konstatována nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí.

[7] Oprávněnost vynaložení výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze chápat nejenom jako důvodnost, ale i jako nezbytnost jejich vynaložení. Pro daňovou uznatelnost je také nutné, aby poplatník dbal hospodárnosti při uplatňování nákladů. Žalobkyni sjednáním a uhrazením smluvní odměny nemohla vzniknout žádná protiplnění, na které by neměla nárok nad rámec toho, co získala za tarifní odměnu exekutora. Nemohly vzniknout ani dodatečné náklady, neboť se u žalobkyně předpokládá znalost exekučního řádu.

[8] Smluvní odměna exekutora nemůže být posouzena jako daňově uznatelný náklad, protože se žalobkyně nechovala hospodárně. Smyslem a účelem zákona o daních z příjmů není ochrana cíleného nehospodárného chování poplatníků. To lze dovodit např. z jeho §

23 odst. 7 postihujícího záměrné uplatňování vyšších nákladů, než odpovídá cenám obvyklým.

[9] Stěžovatel učinil úvahu, že smluvní odměna exekutora nemohla mít vliv na výsledek jeho činnosti, neboť postačuje, že měl právo požadovat od žalobkyně jako oprávněné přiměřenou zálohu na náklady exekuce. V případě nesložení této zálohy mohl úkon odmítnout, nebo mohl navrhnout zastavení exekuce. Exekuční řízení nemohlo být v projednávaném případě zastaveno bez ohledu na solventnost exekutora. Ve vyjádření k žalobě stěžovatel uvedl, že dle čl. 12 odst. 3 stavovského předpisu Exekutorské komory České republiky ze dne 28. 2. 2006, jímž se stanoví Pravidla profesní etiky a pravidla soutěže soudních exekutorů (dále jen „pravidla profesní etiky"), je exekutor povinen jednat poctivě a respektovat zákonná práva účastníků řízení. Mezi tato práva patří i právo na projednání věci v přiměřené lhůtě. Dle § 46 exekučního řádu je exekutor povinen provádět exekuce v pořadí, v jakém mu byla doručena usnesení o nařízení exekuce. Smluvní odměna nemůže mít vliv na rychlost provedení exekučního řízení ani na jeho kvalitu, neboť exekutor jim musí věnovat stejnou odbornou péči.

[10] Stěžovatel se zabýval rovněž tím, zda odměna měla reálně vliv na činnost exekutora. Na základě výpovědi Mgr. R. M., zástupce soudního exekutora JUDr. Tomáše Vrány, lze dovodit, že účelem sjednané odměny nebylo ovlivnění kvality činnosti exekutora nebo výsledku exekuce. Dohody o odměně dle jeho vyjádření představují jistotu pro exekuční kancelář, že jí bude uhrazeno, co byla nucena vynaložit na náklady. Z pojmu *jistota* lze dovodit, že smluvní odměna byla sjednána jako vratná v případě úhrady nákladů exekuce povinným nebo oprávněným. Žalobkyně neprokázala, že náklady exekuce nebyly exekutorovy uhrazeny, tudíž neprokázala, že jí nevznikl nárok na vrácení „smluvní odměny" – jistoty.

[11] Nezpochybňuje oprávněnost sjednání smluvní odměny při určitých specifických okolnostech, které v projednávaném případě nebyly prokázány. Jedná se o okolnosti, při kterých není povinen nést náklady exekuce ani oprávněný ani povinný. Například pokud se uhrazené zálohy na náklady exekuce stanou smluvní odměnou. Sjednání smluvní odměny nemělo žádný ochranný vliv pro exekutora ve smyslu možné náhrady nákladů, které mohly vzniknout po zmaření jím vedeného exekučního řízení a které až do 31. 10. 2009 nebyl povinen nést ani oprávněný ani povinný. Zmaření možnosti vydání příkazu k náhradě nákladů exekuce povinnému či oprávněnému nebylo prokázáno.

[12] Ve smlouvě uzavřené mezi exekutorem a žalobkyní nebylo ujednáno, že by sjednaná smluvní odměna měla mít vliv na činnost exekutora. Významný vliv na činnost exekutora měla prokázat žalobkyně, kterou tížilo důkazní břemeno o daňové uplatnitelnosti souvisejících nákladů.

[13] Protože činnost exekutora není smluvní odměnou nijak ovlivněna, neměla odměna žádné protiplnění, a proto není její úhrada nezbytná. Jedná se v podstatě o obdobu daru. Smluvní odměnu lze též považovat za určitý bonus.

[14] Dále namítá, že lze dojít k závěru, že § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze aplikovat na smluvní odměnu exekutora, neboť daňovou uplatnitelnost nákladů

vznikajících věřiteli v souvislosti se zahájením a vedením exekučního řízení upravuje pouze § 24 odst. 2 písm. zs) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení připouští daňovou uplatnitelnost pouze některých, a to pouze nákladů exekuce hrazených věřitelem, nikoliv smluvní odměnu exekutora hrazenou věřitelem. Tím zákon smluvní odměnu exekutora z daňově účinných nákladů implicitně vylučuje.

[15] Pokud je možné smluvní odměnu exekutora podřadit pod pojem exekuční náklady, lze aplikovat § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů, což vylučuje aplikaci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů mimo výjimku uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zs) zákona o daních z příjmů. Tento výklad předpokládá, že exekuční náklady jsou širší pojem než náklady exekuce, což je možné dovodit z terminologické nejednotnosti § 25 odst. 1 písm. y) a § 24 odst. 2 písm. zs). Ze smyslu a účelu § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů lze nicméně dovodit, že sem spadají pouze náklady, které si zapříčinil svým chováním sám poplatník tím, že řádně a včas nesplnil své povinnosti na základě pravomocného rozhodnutí soudu či správního orgánu. Pod náklady uvedenými v tomto ustanovení se rozumí pouze náklady hrazené povinným vzniklé v souvislosti s vedením exekučního řízení. Smluvní odměna by proto nemohla být tímto nákladem, jelikož se jedná o náklad oprávněného.

[16] Pokud by poplatník mohl uplatňovat jiné než nezbytné náklady, byly by soudy nuceny při posouzení o osvobození od soudních poplatků dle § 36 odst. 3 s. ř. s. posuzovat, zda byl související finanční tok nezbytný, což by na ně uvalilo nadměrné břemeno dokazování.

[17] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zároveň navrhuje, aby mu v případě úspěchu byla přiznána náhrada nákladů řízení.

[18] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, neboť je z něj patrné, jak rozhodl a z jakých důvodů. Obsahuje veškeré náležitosti, jeho odůvodnění je logické a není rozporné. Námitka nemožnosti aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Pokud by k ní však soud přesto přihlédl, uvádí, že nečiní sporným, že smluvní odměnu exekutora nelze uplatnit jako daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. zs) a § 25 odst. 1 písm. y) zákona o daních z příjmů. Má však za to, že odměna exekutora splňuje podmínky § 24 odst. 1 tohoto zákona. Požadavek nezbytnosti není podmínkou daňové uznatelnosti výdaje. Závěrem navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a uložení povinnosti hradit náklady řízení stěžovateli.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil

při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Kritéria přezkoumatelnosti byla shrnuta například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, či v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25.

[21] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v jeho rozpornosti. Lze s ním souhlasit v tom, že krajský soud v rozsudku skutečně na jedné straně uvedl, že neshledal žádnou z výjimek z dispoziční zásady, a tedy ani vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (str. 5), na straně druhé však dovodil, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (str. 8 a 9). Z rozsudku je však bez veškerých pochyb patrné, jak soud tuto otázku vyhodnotil. Konstatování o tom, že neshledal důvod průlomu do dispoziční zásady, je obsaženo v závěru pasáže odůvodnění věnující se pouze obecně této zásadě ovládající správní soudnictví. Uvedené konstatování není v této části rozsudku blíže ve vztahu k projednávané věci odůvodněno. Naopak v části odůvodnění věnující se následně samotnému věcnému vypořádání je jasně vyloženo, proč soud dovodil, že napadené rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné. Soud tak sice (zjevně nedopatřením) nejprve pouze konstatoval bez jakéhokoliv odůvodnění, že rozhodnutí není nepřezkoumatelné, všechny jeho úvahy věnující se věcnému posouzení však následně směřují výhradně k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Z kontextu celého rozsudku proto jednoznačně plyne, že rozhodnutí shledal nepřezkoumatelným.

[22] Nejvyšší správní soud si k tomu nicméně dovoluje podotknout, že do rozsudku je zcela nadbytečně zařazena rozsáhlá pasáž (více jak dvě a půl strany z necelých deseti celkových) věnovaná obecnému pojednání o dispoziční zásadě a dalším prvkům rozhodování soudů ve správním soudnictví bez patrného dopadu na jádro řešené věci. Nejvyššímu správnímu soudu je navíc z úřední činnosti známo, že tato část odůvodnění je obsažena bez vztahu ke konkrétní věci v rozsudcích krajského soudu pravidelně. Rozsudek soudu nemá obsahovat odůvodnění nesouvisející s projednávanou věcí. Účastníci řízení pak mohou být zcela oprávněně zmateni, zda takové úvahy mají konkrétní dopad na danou věc, nebo nemají. Způsobuje to celkovou nepřehlednost rozsudku a v dané věci to navíc mohlo vést k jeho vnitřní rozpornosti. První závěr o tom, že rozhodnutí stěžovatele není nepřezkoumatelné, totiž zjevně soud spojil se svými zcela obecnými a nadbytečnými úvahami o rozsahu soudního přezkumu, aniž si povšiml, že následně zaujal názor odlišný, neboť až teprve tehdy se věcí skutečně zabýval.

[23] V nynější věci strany nečiní sporným, že mezi žalobkyní jako oprávněnou a soudním exekutorem JUDr. Tomášem Vránou byla uzavřena smlouva, v níž byla sjednána smluvní odměna za vedení exekuce dle § 90 odst. 2 exekučního řádu. Smluvní odměna dle

uvedeného ustanovení představuje nárok exekutora sjednaný k tíži oprávněného, který nelze vymáhat po povinném. Odměna není nákladem exekuce. Její sjednání se nedotýká práva exekutora na odměnu, náhradu hotových výdajů, náhradu za doručení písemností a náhradu za ztrátu času.

[24] Krajský soud své rozhodnutí založil na tom, že pro uznání smluvní odměny jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zvolil žalovaný chybné kritérium nezbytnosti sjednání a uhrazení smluvní odměny exekutora za vedení exekuce dle § 90 odst. 2 exekučního řádu pro zahájení a vedení exekučního řízení, a proto je nezbytné, aby stěžovatel zjistil, zda v projednávané věci sjednaná odměna exekutora mohla a měla vliv na dosažení příjmů z exekuce ve prospěch žalobkyně, tj. jak se sjednaná výše odměny skutečně projevila v činnosti exekutora zaměřené na vymožení pohledávky vůči povinné, neboť toto posouzení v rozhodnutí chybí.

[25] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že nelze vyloučit to, že by smluvní odměna za vedení exekuce podle § 90 odst. 2 exekučního řádu nemohla být daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z rozhodnutí stěžovatele však nelze ani jednoznačně dovodit, že tuto možnost vyloučil tím, že by doplnil jako podmínku daňové uznatelnosti nezbytnost jeho vynaložení.

[26] Uznání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládá splnění několika podmínek. Především musí být prokázáno, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zákon tedy jasně umožňuje uplatnění výdajů (nákladů), které přinesou nebo reálně mohou přinést, ať už současné nebo budoucí, příjmy anebo pomohou k tomu, aby byl udržen tok příjmů již dosahovaných.

[27] Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 – 82).

[28] I sám stěžovatel ostatně připouští, že by smluvní odměna za vedení exekuce mohla být za určitých okolností daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (viz rekapitulaci kasační stížnosti v bodu [11] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud shledává jako představitelné i důvody další. Naplnění cíle exekuce nelze ztotožnit pouze s tím, že exekuční řízení bude vedeno. Přímý a bezprostřední vztah mezi výdajem ve formě smluvní odměny exekutora a příjmy v podobě výtěžku z exekuce by bylo možné spatřovat i v tom, že bez uhrazení smluvní odměny by těchto příjmů nebylo dosaženo vůbec, v menším rozsahu či později. Exekutor by se na základě sjednané odměny mohl například zavázat vyvinout mimořádné úsilí při dohledávání majetku povinného, které by bylo i nad rámec profesionální péče, se kterou jinak musí přistupovat k vymáhání všech

pohledávek. Mohl by se také zavázat po určitou dobu k nepodávání podnětu soudu k zastavení exekuce pro aktuální nemajetnost povinného, ačkoliv by pro takový postup byly splněny podmínky a pro exekutora by bylo za takových okolností neekonomické vést exekuci dále, neboť oprávněný bude důvodně přesvědčen, že by v této době mohl povinný nějaký majetek nabýt. Lze si představit i poskytnutí nadstandardních služeb souvisejících s průběhem exekučního řízení, které oprávněnému ušetří náklady a čas, které by jinak potřeboval vynaložit, například umožněním elektronického nahlížení do spisu.

[29] Je pravdou, že stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí použil nevhodných spojení, která mohou být interpretována i tak, že zaujal názor, že smluvní odměna exekutora nebude daňově uznatelná v podstatě nikdy, neboť by musela být nezbytná pro zahájení nebo pokračování vedení exekučního řízení. Je však třeba vnímat, že žalobkyně v daňovém řízení žádné vysvětlení toho, za jakým účelem byla vůbec tato odměna sjednána, neposkytla. Pouze poukazovala na smluvní volnost stran a rozdíl mezi náklady exekuce a smluvní odměnou exekutora. To, že je možnost poskytnout určité plnění v souladu s právními předpisy, však nemá bezprostřední vliv na jeho daňovou uznatelnost. Odůvodnění rozhodnutí tak primárně směřovalo k popisu toho, proč v obecné rovině není sjednání odměny exekutora jakkoliv podstatné pro běžný průběh exekučního řízení, neboť žalobkyně ani netvrdila, že by se v dané věci o cokoliv jiného, než právě o běžný průběh exekučního řízení, jednalo.

[30] Je však podstatné, že v rozhodnutí byla obsažena úvaha, zda v dané věci smluvní odměna mohla mít vliv na výsledek činnosti exekutora. Stěžovatel v rozhodnutí na str. 10 a 11 reagoval na jediné vysvětlení důvodu sjednání odměny exekutora, které měl k dispozici. To poskytl ve své výpovědi Mgr. R. M. Důvod sjednání odměny vysvětloval tak, že jde o jistotu pro exekutorskou kancelář, že jí bude uhrazeno to, co byla nucena vynaložit na provozní a jiné náklady. Ačkoliv byla žalobkyně na změnu právního názoru stěžovatele oproti závěrům správce daně upozorněna, včetně citace z výpovědi Mgr. R. M., žádné jiné vysvětlení sjednání smluvní odměny opět neposkytla. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí zabýval i tím, zda tento důvod mohl daňovou uznatelnost smluvní odměny odůvodnit nebo nikoliv. Dospěl k závěru, že tomu tak není, neboť uvedený důvod byl řešitelný prostřednictvím zálohy na náklady exekuce a exekuční řízení muselo probíhat bez ohledu na solventnost exekutora. Z této úvahy je zřejmý názor stěžovatele, že důvod sjednání smluvní odměny exekutora spočívající v jistotě exekutorské kanceláře ohledně uhrazení hotových výdajů nemohl mít žádný, natož nadstandardní, vliv na činnost exekutora při exekuci. I pokud by tedy obecné úvahy stěžovatele bylo možné interpretovat tak, že měl za to, že smluvní odměna by byla přípustná jen v případě její nezbytnosti pro průběh exekučního řízení, je zřejmé, že tato jeho úvaha byla pro posouzení uznatelnosti výdaje podle § 21 odst. 4 zákona o daních z příjmů dostatečná.

[31] Krajský soud za této situace proto neměl stěžovatelovo rozhodnutí rušit a vracet mu věc k dalšímu řízení, neboť otázkou, kterou se měl stěžovatel v dalším řízení zabývat, se již ve svém rozhodnutí zabýval a jeho názor je zřejmý. Nové řízení by zjevně nemohlo na toto posouzení mít žádný vliv. Krajský soud měl proto přezkoumat, zda shora uvedená úvaha stěžovatele je správná, což nicméně neučinil. V této souvislosti je třeba poznamenat, že to byla žalobkyně, kterou tížilo důkazní břemeno ohledně toho, že se jednalo o výdaj

vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů).

[32] K argumentaci na podporu závěru o daňové uznatelnosti nákladů nadměrnou zátěží správních soudů při rozhodování o osvobození od soudních poplatků je nutno uvést, že otázka, zda je výdaj (náklad) podřaditelný pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je zcela nezávislá na otázce osvobození od soudních poplatků dle § 36 odst. 3 s. ř. s. Nadto soudu není ze vznesené argumentace zřejmé, proč by měl posuzovat pro účely rozhodování dle uvedeného ustanovení nezbytnost „souvisejících finančních toků", jak je uvedeno v kasační stížnosti.

[33] Pokud stěžovatel poukazuje na nutnost hospodárnosti při vynaložení výdaje, je třeba odkázat na dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které je zásadně na úvaze samotného podnikatelského subjektu, jaký objem výdajů v souvislosti se svojí podnikatelskou činností vynaloží, nicméně tyto výdaje musí podléhat kritériu přiměřenosti, pokud mají být daňově uznatelné. Daňově neuznatelná je pak pouze taková nepřiměřenost výdajů, která evidentně vybočuje z mantinelů ekonomicky racionálního chování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2007, č. j. 2 Afs 147/2006 - 70, či též rozsudek ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 – 60, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS). Správci daně s ohledem na výše uvedené nenáleží zásadně posuzovat, zda vynaložení výdaje bylo dostatečně hospodárné, nicméně z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze uznat výdaje, které jsou ve shora uvedeném smyslu nepřiměřené.

[34] Úvodem dalšího odůvodnění soud předesílá, že dále uvedené stížní námitky nemají odraz v napadeném rozhodnutí. Tato skutečnost zásadně předurčuje jejich vypořádání, neboť správní soudy přezkoumávají napadené rozhodnutí a v něm uvedené důvody. Jiné, dodatečně provedené úvahy nemohou napravit nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí, které musí obstát samo o sobě.

[35] Rozhodnutí neobsahuje žádnou úvahu o tom, že uzavřená smlouva má být s ohledem na pojem *jistota* vykládána tak, že odměna byla sjednána jako vratná.

[36] Nemožnost aplikace § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů z důvodu systematiky právní úpravy obsažená v kasační stížnosti je zcela mimoběžná s odůvodněním stěžovatelova rozhodnutí, ve kterém naopak uvedené ustanovení na smluvní odměnu exekutora aplikoval a dospěl k závěru, že z hlediska tohoto ustanovení se nejedná o daňově uznatelný výdaj. Nutno podotknout, že stěžovatel tak ve své podstatě zpochybňuje své vlastní závěry obsažené v přezkoumávaném rozhodnutí. Navíc na jiném místě kasační stížnosti sám výslovně připouští, že smluvní odměna by daňově uznatelná být mohla.

[37] Soud závěrem podotýká, že žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti ve vztahu k posledně uvedené námitce dovozovala její nepřípustnost, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. K tomu je nutné odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 – 104, podle kterého zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), dopadá pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat

jakýmikoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podal.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud právním názorem uvedeným v tomto rozsudku vázán.

[39] S ohledem na § 109 odst. 3 s. ř. s. byl zrušen nejen výrok I. napadeného rozsudku, ale spolu s ním i výrok II. o nákladech řízení, neboť je na výroku I. závislý. Nejvyšší správní soud tak zrušil napadený rozsudek ve všech jeho výrocích, jelikož výrok II. nemůže samostatně obstát. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3, větou první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 31. března 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu