

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA**

RIGORÓZNÍ PRÁCE

**DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ASPEKTY POSTAVENÍ SOUDNÍHO
EXEKUTORA A EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ**

**THE ACCOUNTING AND TAX LAW ASPECTS OF THE
ROLE OF JUDICIAL EXECUTOR AND EXECUTION
PROCEEDINGS**

Konzultant: Prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Zpracovatel: Mgr. Ing. Martin Štika

Červen 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Plzni dne 10. června 2014

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji mé konzultantce, paní prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., za cenné rady a připomínky a paní JUDr. Jitce Wolfové, soudní exekutorce, Exekutorský úřad Plzeň-město, za to, že mi předala své bohaté zkušenosti z exekutorské praxe a poskytla mi některé interní materiály, které jsem mohl použít v rigorózní práci.

OBSAH

	ÚVOD.....	7
1	GENEZE EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ A SOUDNÍHO EXEKUTORA V ČESKÝCH ZEMÍCH A ČESKOSLOVENSKU DO ROKU 1963	10
1.1	Exekuce v římském právu	11
1.2	Staré právo české od středověku do počátků osvícenství.....	13
1.2.1	Exekuce dle práv zemských	14
1.2.2	Exekuce v právu městském	15
1.2.2.1	Doboví úředníci vykonávající exekuce	16
1.3	Exekuce ve světle josefínského civilního řádu soudního	17
1.4	Exekuční řád z roku 1896.....	18
1.4.1	Institucionální zabezpečení exekucí	19
1.4.2	Náklady exekuce.....	22
1.5	Exekuční právo od roku 1918 do roku 1938	23
1.6	Vykonávací řízení ve světle rekodifikace občanského soudního řádu z roku 1963	24
2	PRVKY MODERNÍHO EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ A NOVODOBÉ POSTAVENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA.....	26
2.1	Právní předpisy související s exekučním řízením.....	27
2.2	Zásada subsidiarity užití právních norem.....	28
2.3	Základní prvky platného exekučního řízení	28
2.3.1	Exekuční návrh	28
2.3.2	Exekuční titul.....	29
2.3.3	Generální inhibitorium	30
2.3.4	Limitace generálního inhibitoria	30
2.3.5	Speciální inhibitorium a arrestatorium	31
2.3.6	Vedení a provedení exekuce.....	32
2.3.7	Exekuční příkaz a jeho účinky.....	34
2.3.8	Skončení exekuce	35
2.4	Současné postavení soudního exekutora v systému justice.....	35
2.4.1	Úkony soudního exekutora ve vztahu k exekuční činnosti	37
3	POSTAVENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA VE VZTAHU K DAŇOVÉMU ŘÍZENÍ.....	39
3.1	Daňově právní klasifikace činnosti soudního exekutora	40
3.2	Důsledky postavení soudního exekutora jako podnikatele.....	43
3.3	Vedení účetnictví a daňové přiznání soudního exekutora	46
3.3.1	Řádné daňové tvrzení	46
3.4	Prameny daňového práva pro exekuční činnost	47
3.4.1	Pokyny řady D ministerstva financí	48
3.4.2	Právní úprava pomůcek	49
3.5	Daň z přidané hodnoty mimo režim příkazu k úhradě nákladů exekuce	50
3.5.1	Právní úprava daně z přidané hodnoty	51
3.5.2	Exekuční a jiná činnost jako předmět daně z přidané hodnoty	51
3.5.3	Soudní exekutor jako daňový subjekt daně z přidané hodnoty	52

3.5.4	Uskutečnění plnění a daňová povinnost soudního exekutora.....	54
3.5.5	Daňové doklady vydávané v rámci exekučního řízení.....	55
3.5.6	Zdaňovací období	56
3.5.7	Mechanismus výpočtu a technika účtování daně z přidané hodnoty v rámci exekučního řízení.....	57
3.6	Daň z příjmů a její vliv na daňovou povinnost exekutora	63
3.6.1	Právní úprava daně z příjmů	63
3.6.2	Vymezení soudního exekutora pro účely subjektu a předmětu daně z příjmů	64
3.6.3	Příjmy ze samostatné činnosti	66
3.7	Odpisy movitých věcí ve vlastnictví soudního exekutora	69
3.7.1	Daňové aspekty odepisování	70
3.7.2	Příklady rovnoměrného odepisování	71
3.8	Daňové povinnosti soudního exekutora jako zaměstnavatele	72
3.8.1	Zálohy poskytnuté zaměstnancům soudního exekutora	73
3.8.2	Účtování zaměstnaneckých benefitů poskytnutých soudním exekutorem	75
3.9	Daň z nabytí nemovitých věcí v exekuční činnosti	75
3.9.1	Právní úprava	75
3.9.2	Poplatník daně	76
3.9.3	Základ daně v rámci dražby nemovitých věcí	76
3.10	Silniční daň v podmínkách exekuční činnosti	77
3.10.1	Předmět daně	77
3.10.2	Soudní exekutor jako poplatník daně silniční.....	78
3.10.3	Zdaňovací období a daňové přiznání.....	78
4	DAŇOVĚ PRÁVNÍ ASPEKTY POHLEDÁVKY	80
4.1	Zajištění pohledávek po splatnosti mimosoudní cestou	80
4.1.1	Inkasní agentury	80
4.1.2	Uznání závazku.....	81
4.1.3	Notářský zápis a exekutorský zápis.....	81
4.1.4	Rozhodčí řízení a mediační řízení	84
4.2	Daňové a účetní dopady pohledávek v exekučním řízení pro oprávněného.....	85
4.2.1	Právní aspekty postoupení pohledávek pro oprávněného.....	85
4.2.2	Cena postoupené pohledávky	86
4.2.3	Daňové aspekty postoupení pohledávek pro oprávněného.....	87
4.2.3.1	Poplatník daně je účetní jednotkou.....	87
4.2.3.2	Poplatník vede daňovou evidenci	89
4.2.4	Opravné položky.....	89
4.2.5	Účetní aspekty postoupení pohledávek	90
4.2.6	Odpisy pohledávek	91
4.2.6.1	Daňově uznatelné odpisy pohledávek	92
5	ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ASPEKTY NÁKLADŮ EXEKUCE V REŽIMU PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE.....	94
5.1	Technika vedení účetnictví.....	95
5.2	Kategorizace nákladů exekuce	97
5.2.1	Odměna exekutora	98

5.2.2	Způsob stanovení výpočtu výše odměny exekutora – peněžité plnění.....	99
5.2.3	Smluvní odměna	102
5.2.4	Způsob stanovení a výše odměny – nepeněžité plnění.....	104
5.2.4.1	Účetní hlediska zálohy na náklady exekuce	104
5.2.5	Algoritmus výpočtu odměny při exekuci prodejem nemovité věci.....	106
5.2.6	Paušálně určené či účelně vynaložené hotové výdaje	108
5.2.7	Náhrady nákladů a způsob jejich výpočtu	112
5.2.7.1	Náhrady nákladů za doručení	112
5.2.7.2	Náhrada za ztrátu času	114
5.2.7.3	Náhrada cestovních výdajů.....	115
5.3	Daňové a účetní aspekty součinnosti od třetích osob	119
5.4	Vymožené plnění ve vztahu k daňovým povinnostem účastníků řízení	121
6	DAŇOVĚ PRÁVNÍ PROBLEMATIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V RÁMCI PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE.....	128
6.1	Význam příkazu k úhradě nákladů exekuce v otázce účetní a daňové.....	133
6.1.1	Exekuční činnost jako služba	134
6.1.2	Transfer finančních prostředků v důsledku příkazu k úhradě nákladů exekuce.....	140
6.1.3	Vliv zrušeného příkazu k úhradě nákladů exekuce na již odvedenou daň z přidané hodnoty.....	143
6.2	Usnesení o zastavení exekuce a jeho daňové účinky.....	144
6.2.1	Vyloučení a změna exekutora a spojení exekucí.....	145
6.2.2	Usnesení dle ustanovení § 46 odst. 7 exekučního řádu	146
6.3	Znalečné v rámci exekučního řízení a jeho vztah k nákladům exekuce	147
6.3.1	Specifika splatnosti znalečného.....	151
6.3.2	Daň z přidané hodnoty v režimu znalečného.....	151
7	EXKURS DO SLOVENSKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY NÁKLADŮ EXEKUCE A JEJICH DAŇOVÝCH DOPADŮ.....	153
7.1	Legislativní vymezení soudního exekutora	154
7.1.1	Daňově právní aspekty soudního exekutora.....	155
7.2	Zákonná úprava odměny a nákladů exekuce na Slovensku.....	156
7.3	Účetní aspekty daně z příjmu a daně z přidané hodnoty	157
	ZÁVĚR.....	159
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ.....	163
	RESUME	171

ÚVOD

*"O exekvovaném platí totéž, co o kriminálníkovi. Říká se, kdo už byl v kriminále, že si z něho nic nedělá, a právě tak je to i s exekucí."*¹ Tento historický náhled na člověka, který vinou svého nekonání skončil až v exekuci, je v podmínkách dnešního společenského vnímání neakceptovatelný. V současné době je bohužel někdy vnímána jako "kriminálník" nikoliv osoba dlužníka, ale osoba, která exekuci provádí, tedy soudní exekutor.

Cílem mé rigorózní práce je v rámci zvoleného tématu uvést způsob účtování a daňové povinnosti podle platných právních předpisů, a to ve dvou hlavních ekonomicko-právních oblastech, které vznikají při výkonu profese soudního exekutora. V první oblasti se soudní exekutor chová jako podnikatel, který musí zabezpečit chod exekutorského úřadu po stránce materiální, ale i po stránce lidských zdrojů. Oblast druhá pak účetně a daňově souvisí s výkonem samotné exekuční a další činnosti podle platného exekučního řádu.

Při zpracování práce jsem použil několik vědeckých metod. Z empirických metod je to metoda pozorování. V oblasti exekucí se totiž pohybuji již více než tři roky jako ředitel právního odboru Exekutorského úřadu Plzeň-město soudního exekutora JUDr. Jitky Wolfové, a proto uplatním získané zkušenosti z praktického chodu exekutorského úřadu a výkonu exekuční činnosti. Z obecně teoretických metod jsem zvolil především analyticko-syntetické poznávací postupy (práce s relevantní právní úpravou a dotčenou judikaturou a odbornou literaturou), analogii (exekutor jako podnikatel) a komparaci (česká a slovenská právní úprava).

Oblast exekucí v souvislosti s její téměř čtrnáctiletou historií je již významnou právní oblastí, ale stále vnímám značný nedostatek kvalitní odborné literatury, která by se exekucemi zabývala. Ucelená literatura o účetních a daňových aspektech soudního exekutora a exekučního řízení zcela absentuje a pokud bych chtěl využít analogie ve

¹ ČEČETKA, V. J. *Žaloby a exekuce v řízení před soudy okresními pro pohledávky a ceny do 500 Zl.* Praha: F. Šimáček, 1899. S. 229.

vztahu k obdobným právnickým profesím, jako je výkon advokacie nebo činnost notáře, absentuje obdobná literatura rovněž.

Obsahovou strukturu jsem zvolil tak, aby práce působila jako kompaktní celek. I přes vysokou specializaci na účetní a daňové aspekty soudního exekutora a exekučního řízení se také v některých kapitolách (např. v kapitole 4) zabývám ryze teoretickými výklady, které na první pohled s danou problematikou souvisejí okrajově, ovšem v celkovém kontextu mohou v obecné rovině zodpovědět eventuálně vznikající otázky o činnosti a postavení soudního exekutora a úpravě exekučního řízení.

V první kapitole představím vznik institutu soudního exekutora v Českých zemích a poukážu na historické tradice této právní oblasti, protože celkově mám dojem, že prvek tradičnosti nuceného výkonu práva je v dnešní době opomíjen. Současně se budu snažit nastínit alespoň určitým způsobem tehdejší náhled na účastníky řízení tak, jak jej uváděla dobová literatura. Stručně popíši i exekuční právo za první republiky a vykonávací řízení spojené s rekodifikací občanského soudního řádu z roku 1963.

Ve druhé kapitole se zabývám prvky moderního exekučního řízení a novodobým postavením soudního exekutora.

Ve třetí kapitole se specializuji na daňové a účetní aspekty soudního exekutora ve vztahu k daňovému řízení, kde vystupuje v pozici podnikatele. Vyjmenovávám daně, které je soudní exekutor povinen obligatorně platit, a rovněž vždy uvádím příklady, na kterých demonstruji účetní postupy. Do výkladu promítám aktuální zákonnou úpravu (přiměřeně odkazuji i na předchozí právní úpravu) a současně přizpůsobuji terminologii novelizaci občanského práva hmotného v novém občanském zákoníku.

Čtvrtou kapitolu jsem zaměřil na daňové a účetní aspekty pohledávky, jakožto právního institutu, na němž je exekuční řízení postaveno. Představím úhel daňových a účetních povinností, které zatěžují věřitele a následně i oprávněného v rámci exekučního řízení. Zmiňuji se rovněž částečně o činnosti inkasních agentur, které hrají v dnešní době již velmi významnou roli na trhu vymáhání pohledávek a pro futuro, s ohledem na připravované legislativní změny, jejich role a význam ve vymáhacím procesu ještě více vzroste.

V kapitole páté popisují způsoby a specifika účtování při exekuční činnosti. Zaměřuji se zejména na náklady exekuce, které jsou v souladu s platnou právní úpravou rozčleněny na jednotlivé složky. Vždy uvádím reálný příklad vzniku nákladů z praxe, které souvisejí zejména s výkonem mobiliární exekuce. Podstatnou část věnuji dani z přidané hodnoty a rovněž tak procesnímu postupu při způsobu priznávání uplatněných nákladů exekuce v rámci příkazu k úhradě nákladů exekuce.

Náplní šesté kapitoly je daňově právní problematika daně z přidané hodnoty v rámci exekučního řízení. Výklad zaměřím na příkaz k úhradě nákladů exekuce po stránce účetní a daňové, na transfer finančních prostředků z tohoto příkazu, vysvětlím vliv zrušeného příkazu k úhradě nákladů exekuce na odvedenou daň z přidané hodnoty a vztah znalečného k nákladům exekuce.

Poslední sedmá kapitola je stručnou komparací nejkličovějších institutů s ohledem na zvolené téma ve vztahu ke slovenské právní úpravě exekucí. Klíčovými prvky jsou postavení exekutora, náklady exekuce a daň z přidané hodnoty.

1 GENEZE EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ A SOUDNÍHO EXEKUTORA V ČESKÝCH ZEMÍCH A ČESKOSLOVENSKU DO ROKU 1963

"Za dobu své existence soudní exekutoři i jejich samospráva překonali všelijaké překážky a někdy lépe, jindy hůře se vypořádali s problémy, které tuto činnost od jejího počátku provázely. Jeden problém v profesním životě soudních exekutorů a ve vnímání jejich činnosti veřejností však stále přetrvává – je jím pocit nedostatku tradice." Takto popisuje JUDr. Jana Tvrdková, soudní exekutorka Exekutorského úřadu Praha 4, zdánlivou absenci historického základu existence soudního exekutora. Následným historickým exkurzem se pokusím jednoznačně posílit tezi, že se jedná pouze o "pocit" nedostatku tradice, nikoliv o její skutečnou "absenci". Historicky vždy existoval nástroj k vynucení dobrovolně nesplněných soudních a jiných úředních rozhodnutí. Neplatí ovšem, že vždy se vykonavatel (nebo úřední osoba) takových rozhodnutí nazýval nebo označoval titulem soudní exekutor nebo alespoň exekutor. Z výše uvedeného pak zcela jasně vyplývá, že institut nebo povolání soudního exekutora má stejně dlouhou tradici jako soudce, advokát, či notář, rozdíl je jen v tom, jak dlouho tuto profesi vykonává jako příslušník svobodného povolání.

Pro pochopení provázanosti daňově právních aspektů a postavení soudního exekutora a exekučního řízení má zcela zásadní význam ta skutečnost, že výkon exekuční činnosti z hlediska kategorizace zařazení patří na seznam svobodných povolání. Za svobodná povolání se obecně považují ta, která mohou vykonávat pouze erudovaní odborníci, kteří musejí projít procesem povinné praxe v oboru a dále cestou přezkušování. Je podstatné rovněž uvést, že pro výkon svobodného povolání vyplývá možnost, a to na základě Čl. 26 odst. 2 Listiny základních práv a svobod², vytvářet profesní komory, které jsou veřejnoprávními korporacemi. Klíčový aspekt k výše uvedené premise, tedy že spolu souvisejí daňově právní aspekty a institut soudního exekutora, nacházím v charakteru svobodného povolání, což je podnikání fyzické osoby, která podniká na základě jiného, než živnostenského zákona. Se znalostí definice podnikání dle staré právní úpravy obchodního zákoníku, *"jakožto soustavné činnosti prováděné samostatně*

² *"Zákon může stanovit podmínky a omezení pro výkon určitých povolání nebo činností."*

podnikatelem vlastním jménem na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku", a dle nové právní úpravy občanského zákoníku, kdy "ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele", pak již nemám sebemenší pochybnost o tom, že by spolu úzce nesouvisela oblast daní a výkon exekuční činnosti, kterou exekutor realizuje jakožto výkon svobodného povolání.

Ovšem pravdou je, že výkon exekuční činnosti neměl vždy současnou podobu, kdy tato činnost je realizována soudním exekutorem a výkon této činnosti je klasifikován jako svobodné povolání. Stávající úprava datuje svoji účinnost až od roku 2001, do té doby byl nucený výkon rozhodnutí součástí státní moci a byl realizován příslušným soudem.

1.1 EXEKUCE V ŘÍMSKÉM PRÁVU

Nekladu si za cíl popisovat zde povahu či vývoj nalézacího řízení římského procesu, pro stručnost postačí, že se zpočátku sestával ze dvou fází, **před prétořem** (*in iure*) a následně **před soudem** (*apud iudicem*), jehož výrokem (*sententia*) byl žalovaný buď odsouzen, či osvobozen od žalovaného nároku. Uvedený proces byl rovněž nazýván legisankčním, neboť prostředkem soudní ochrany byly typizované vzory, jakési formulářové žaloby. Žaloby se časem rozšířily o žaloby *legis actio sacramento* (ať *in rem*, či *in personam* – na nároky věcné či osobní) a některé z nich se staly typickými prostředky pro vynucení povinnosti uložené v předcházejícím řízení soudcem.

Jednalo se jednak o žalobu *legis actio per manus iniectionem*, jednak o žalobu *legis actio per pignoris*. Prostřednictvím první bylo možné se domáhat výkonu personální exekuce pro výlučně soukromoprávní nároky, druhá sloužila pro některé nároky veřejnoprávní i sakrální.

Od počátku 3. století př. n. l., nepochybně ruku v ruce s územním rozmachem a hospodářským i ústavním vývojem římského státu, nastupuje místo legisankčního formálního procesu modernější proces, **řízení formulové**. Základním rysem tohoto pokročilého období je, že ustupuje personální charakter exekuce, která již nesměřuje přímo proti osobě dlužníka, spíše na něj působí nepřímě, mimo jiné přes jeho příbuzné,

známé nebo dokonce obchodní partnery. Objevuje se také zárodek samostatného exekučního příkazu, a to v podobě žaloby. Ta měla totiž vést k tomu, aby splnění dosud nesplněné povinnosti uložené rozsudkem bylo zajištěno poskytnutím záruky, že tak dlužník učiní, a pro případ, že i tak neučiní, bude odsouzen k tzv. *litiscrescentio*, totiž zdvojnásobení výše přisouzené částky. Další důležitá zásada exekučního řízení, která je připisována římskému exekučnímu právu, je zásada poměrnosti uspokojování v případě, že se na věřitele nedostává dostatek majetku dlužníka, ať jde o věřitele přednostní či prosté³, uspokojují se pohledávky zásadně poměrně.

Relativně moderní římské exekuční právo rozlišovalo pohledávky věřitelů a některým přiznávalo lepší pořadí než pohledávkám běžným. Tradičně měl přednostní právo na uspokojení stát (erár čili *fiscus*), dále vypravitelé pohřbu, manželky vymáhající věno a další.

Tak jako v dnešní době, i v době římského exekučního práva dostal dlužník v úvodu exekučního řízení vždy lhůtu k dobrovolnému plnění své povinnosti (pariční lhůta). Po jejím marném uplynutí přicházela v úvahu jak **exekuce personální** (v případě nemajetnosti dlužníka, za něhož měli dluh zaplatit příbuzní, známí, jiné osoby apod.), tak **exekuce majetková**, a to ve formě zabavení a prodeje jednotlivých věcí z majetku dlužníka ve výši odpovídající vymáhanému dluhu (*pignoris captio*) – objevuje se též princip přiměřenosti exekučního postihu jako důsledek ochrany dlužníka.

To, které věci bylo možno dlužníkovi zabavit a v jakém pořadí, bylo přesně stanoveno⁴, exekuce se postupně zaměřila i na věci nemovité⁵ a věci nehmotné⁶. Objevuje se specifický exekuční prostředek, a sice **exekuční zástavní právo**, totiž věcné právo k věci cizí – procesním původem analogické právu hmotnému. Uvedu ještě tu skutečnost, že pro usnadnění pozice věřitele bažícího po majetku dlužníka, který by bylo možno exekučně postihnout a zpeněžit, zná římské právo i institut vyjevovací přísahy (*inramentum manifestations*, manifestační přísaha), čili prohlášení o majetku.

³ Neboli nepřednostní.

⁴ Zárodek institutu majetkových hodnot vyloučených z exekuce.

⁵ Oddělila se exekuce imobiliární od exekuce mobiliární.

⁶ Práva a pohledávky.

Římské právo je známé zásadou bezplatnosti výkonu funkce státního úředníka. Z výše nastíněného výkladu je evidentní, že institut soudního exekutora tak, jak jej známe v dnešní podobě, v římském právu absentoval. Neexistence tohoto institutu římské právo ovšem nahrazovalo působností a pravomocemi prétor⁷. Prétor (*praetor*), stejně jako každý jiný úředník (*magistratus*), byl volen lidovým shromážděním, výkon jeho úřadu – *magistratury* – byl časově omezen zpravidla na jeden rok (princip anuity, dočasnosti na rok), úřady se obsazovaly vždy několika kandidáty (princip kolejality) a výkon byl zásadně bezplatný, protože se pokládal za poctu – *honor*. Za zvláštní zmínku stojí právě princip bezplatnosti, který dovoľoval výkon úřadu pouze osobám dostatečně zámožným (z dějin pozdější republiky je známo, že úředníci nejenže nedostávali plat, ale museli nejdříve vynaložit velké sumy na předvolební agitaci, po zvolení do funkce se potom očekávalo, že úředník pro lid vystrojí nákladné hry).⁸

Patrná je tedy zásadní odlišnost samotného postavení úředníka, který se exekucemi zabýval. Prétor, na rozdíl od dnešního soudního exekutora, nepobíral žádnou odměnu za výkon své funkce ani z vymoženého plnění. Navíc se jednalo o výkon státní moci, která nebyla delegována na soukromoprávní subjekt.

1.2 STARÉ PRÁVO ČESKÉ OD STŘEDOVĚKU DO POČÁTKŮ OSVÍCENSTVÍ

Omezím se pouze na existenci práva zemského a řízení před soudy zemskými a městskými, kde k unifikaci soudnictví a řízení docházelo pomalu a postupně. Nutno ovšem podotknout, že nalézací řízení jak před zemskými soudy, tak před soudy jednotlivých svobodných měst vedlo k vydání rozsudku, o němž mohl věřitel opřít svůj nárok a prosadit jej v případě, že dlužník nesplnil svůj závazek ani donucením, čili exekucí.

⁷ Prétor se pokládal za mladšího kolegu konsulů. Měl podobnou pravomoc jako konsulové (např. vydávat vyhlášky a edikty, finanční, správní a náboženské pravomoci). Do jeho výhradní jurisdikce příslušelo občanské soudnictví.

⁸ KINCL, Jaromír, URFUS, Valentin, SKŘEJPEK, Michal. *Římské právo*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, xxii. S. 7. Právnické učebnice (C. H. Beck). ISBN 34-064-0082-5.

1.2.1 EXEKUCE DLE PRÁV ZEMSKÝCH

Exekuční postup se dle práv zemských jednoznačně vykazoval přílišným formalismem a řadou překážek. Proto bylo nutné, aby účastníci využívali právní pomoci. Postupně se vyvinul i poměrně rozsáhlý okruh exekučních titulů, u nichž bylo možno v rámci exekuce nuceně vymáhat povinnosti uložené nikoli jen rozsudky soudů zemských či městských, ale i dohodami či smíry uzavřenými mimo soud. Typicky byl ovšem exekučním titulem rozsudek soudu zemského, dvorského, komorního, purkrabského, soudu šlechtického anebo soudů městských.

Obecně v případě nesplnění povinnosti uložené rozsudkem platilo, že vymáhající věřitel (*exekvent*), či jeho zástupce, se dostavil k zemským deskám žádat o **úmluvu**. Ta byla komornickým starostou zapsána do rejstříku a k odsouzenému (*exekutovi*) byl vyslán komorník s listem na úmluvu. Šlo o výzvu ke splnění vymáhané povinnosti, jejíž doručení bylo poznačeno v zemských deskách u příslušného nálezu. Dlužník se musel s věřitelem dohodnout na splnění exekučního titulu. Teprve po marné úmluvě či posudku nastává skutečná exekuce – dlužník je konečně podroben nátlaku. První fází samotné exekuce (fakticky druhou fází celého procesu po úmluvě) se stává **zvod**. Exekvent, tedy vymáhající věřitel, obdržel od deskových úředníků list na zvod, který exekutovi doručil komorník. Odsouzený mohl zvod akceptovat, pak se musel dostavit k zemským deskám a provést odpovídající převod statků, anebo mohl zvodu oponovat a přenechat posouzení dalšího postupu úředníkům.

Pokud exekut na zvod nereagoval, musel exekvent žádat, v rámci třetí fáze, u zemských desek o **list obranní**, potvrzený samým nejvyšším purkrabím, nejvyšším představitelem moci výkonné. S tímto listem, doprovázen zemským holomkem, se musel exekvent dostavit na daný statek dlužníka, obeslat tamního rychtáře a poddané a představit se zde jako jejich nový pán. Pokud se snad exekut odvážil tomuto postupu bránit, stával se odbojníkem a purkrabí proti němu mohl svolat hotovost. Tento postup byl nutný v případě prosazení nálezu na vydání (vyklizení) statků nemovitých, což bylo v době feudální převládající a častější než dnes. Obdobný postup byl na místě u exekuce reálného peněžité plnění, jež se ovšem rovněž zásadně obracelo proti nemovitým statkům.

Poslední fází reálné exekuce se stalo tzv. **odhádání** (odhad či vdězení, na Moravě přidělení), kdy se exekvent stává držitelem exekutova statku. Zemský místokomorník vydal list na odhad, v němž dlužníkovi sdělil termín odhádání a vyzval ho, aby se dostavil sám nebo s přáteli či rádci. Odhádání znamenalo, že se zjišťovala – za prohlídky statku – cena statku, nemovitostí, práv i movitých věcí s nimi spojených. Právě proto, že s konečným odhadem místokomorníka byla vždy jedna ze stran hrubě nespokojena a tento názor si nenechávala pro sebe, byl tento úřad velmi rizikový.

Závěrečnou fází exekuce pak bylo poslední čili **plné panování**, jemuž opět asistovali rychtáři a selský lid na vsi, případně purkrabí a čeled' hradská, případně sousedé. Komorník před nimi strhl několik šindelů ze střechy a spálil je pod širým nebem a naposledy veřejně prohlásil, kdo zde panuje.

Tím se exekvent stal plnohodnotným vlastníkem exekvované nemovitosti, teprve tehdy skončila možnost třetích osob celý postup napadnout námitkami. Základním majetkem, proti němuž majetková exekuce směřovala, byly nemovité statky, tedy hotové peníze, obilí, zboží nejspíše prodejné na trhu, nábytek a svršky. Až po nich bylo možno zabavit věci druhořadé či jinak těžko prodejné. Zcela na závěr nastupuje prodej nemovitostí. Jedním z důvodů je přitom opět další věcný problém, kterým je bezesporu určení ceny nemovitosti, za niž má být prodána.

1.2.2 EXEKUCE V PRÁVU MĚSTSKÉM

Městské exekuční právo bylo oproti zemskému exekučnímu právu značně efektivnější, rychlejší, počítalo s kratšími lhůtami a neprofilovalo se přehnaným formalismem. Pokrokové bylo už jenom to, že samotný rozsudek byl pokládán za výzvu dlužníkovi (**první rozkaz**), aby splnil, k čemu byl odsouzen, a nebylo třeba zahajovat exekuční řízení tak formálně jako v zemském právu (upomínací řízení, výše uvedená úmluva).

Proces zvodu byl obdobný, jako v případě zemského práva, ovšem byl podstatně rychlejší v tom smyslu, že soudce se dlužníka zeptal, zda zvod přijme, ten tak mohl učinit odevzdáním klíčů od domu přímo věřiteli, případně mohl podat odpor. Proces se po 14 dnech opakoval v případě, pokud nebylo ze strany dlužníka učiněno tak, jak mělo. Rychtář zjednal uvedení věřitele v držbu u dlužníkovy domu silou a jeho zpráva

o zvodu byla zaznamenána do městské knihy. Držba trvala u rozsudků znějících na peněžité plnění rok a den, během nichž věřiteli náležely platy plynoucí z nemovitosti (činže od nájemců) a mohl ji i sám pronajmout třetí osobě (dokonce i dlužníkovi samému). Pokud ani po roce a šesti týdnech nebyl z výnosu této "nucené správy" dluh uhrazen, následovala **další fáze exekuce**, která mohla končit čtyřmi způsoby.

První fázi bylo pokračování nucené správy a braní užitků z ní. V **druhé** fázi bylo možné dlužníkovu nemovitost prodat tzv. z volné ruky, jestliže zaručil, že z výtěžku prodeje budou plně uspokojeni i všichni ostatní věřitelé. Podstatou **třetí fáze** byla možnost požádat o soudní odhad ceny nemovitosti a její přiřčení do vlastnictví. Zjistit nejspravedlivější cenu nemovitosti bylo ovšem možné až v dražbě, protože jakýkoliv jiný odhad byl ve srovnání s ní pochybný, a proto byla právě **dražba** nejčastější metodou reálné exekuce v praxi.

Dražba sama byla českému právu cizím nástrojem, převzata byla z cizího práva, v českých zemích byla prosazena až v pragmatiku v roce 1712. Dražba musela být vyhlášena veřejně v sídle soudu a v krajském městě, a to patentem tři měsíce před jejím vlastním konáním. Novost dražby vedla k tomu, že zájem potenciálních kupců se probouzel jen velmi pozvolna a převládaly obavy z neodhadnutelného výsledku, jež se negativně projevovaly na jejím výsledku.

1.2.2.1 DOBOVÍ ÚŘEDNÍCI VYKONÁVAJÍCÍ EXEKUCE

Personální zajištění exekucí přirozeně záviselo na tehdejšímu pojetí a úrovni veřejné správy. Na úrovni zemí se jednalo především o **nejvyššího komorníka** a místokomorníka, jejichž primární úlohou byl ovšem výběr soudních poplatků. Na úrovni městské správy měl pak k výkonu exekuce nejbližší **rychtář**⁹ a **purkmistr**¹⁰.

"Komorník (camerarius) byl považován za jednoho z nejdůležitějších dvorských úředníků pro správu země. On stál v čele komory markrabské a význam jeho vzrůstal, čím více zatlačováno bylo hospodářství naturální hospodářstvím peněžním. Původně

⁹ Nazývaný také fojt nebo šoltys, byl jmenován panovníkem, disponoval nejširšími pravomocemi jak výkonnými, tak i soudními. V jeho rukách se soustřeďovala veškerá moc ve městě.

¹⁰ Byl protějšek rychtáře jako nejvyššího městského úředníka.

*převážně naturální příjmy dvora se mění v příjmy peněžité, které spravoval komorník za pomoci různých nižších úředníků finančních. Správa financí dávala komorníkovi neobyčejné vážnosti a velkého vlivu, takže úředník tento byl jedním z nejvyšších úředníků, ba v některých dobách nejvyšším úředníkem v zemi. Úřad tento pak nepominul, ani když Morava byla spravována přímo českými králi. V tom případě byl komorník správcem královských důchodů z Moravy."*¹¹.

Pro oba způsoby výkonu exekuce, tedy podle práva zemského i městského, ovšem platilo, že se jednalo pouze o výkon státní moci zaštitěný výlučně státními úředníky. Ti byli placeni podle povahy své funkce, a právě z toho odvozují, že výkon úřednické funkce byl placený. Například v té době moderním systémem hradské správy byla zdrojem obživy úředníků část příjmů vybraných v rámci hradského obvodu. V městské správě byly zdrojem příjmů rychtáře a purkmistra příjmy z různých dávek, poplatků a pokut.

I nadále zde postrádám celistvý právní institut nebo jednoznačně zaměřeného úředníka (exekutora), jehož primární náplní práce by byl výkon exekuce a jehož příjem by byl závislý na úspěšnosti vymáhání.

1.3 EXEKUCE VE SVĚTLE JOSEFÍNSKÉHO CIVILNÍHO ŘÁDU SOUDNÍHO

Josefínské a západohaličské právo zavedlo rozlišování **exekuce uhrazovací a zajišťovací**, znalo i tzv. **personální a reální arest**.

Uhrazovací exekuce stála na dispoziční zásadě a ponechávala rozhodnutí o zahájení exekuce na návrhu věřitele. Exekuce byla personální nebo speciální a prováděl ji soud, za který jednal v exekučních věcech soudní komisař (především notář) nebo zřízenec soudu (exekutor). Exekuce pro vymožení peněžitých pohledávek rozlišovala již podrobně jednotlivé majetkové hodnoty, počínaje nemovitými a movitými věcmi, mezi než se řadily i hotové peníze, cenné papíry a pohledávky dlužníka.

¹¹ HORNA, Richard. *K dějinám moravských úředníků. Část 1. Dvorní úředníci moravští do r. 1411.* Praha: Jan Kapras, 1922. S. 33.

U nemovitostí přicházela v úvahu exekuce prodejem (dražbou – zde se věc nejprve zabavila, poté odhadla, dražbou prodala a následně se buď vyplatil jediný věřitel a dlužníkovi se vrátil předražek, tzv. *hyperocha*, nebo se provedl rozvrh výtěžku pro více věřitelů sekvestrací, propachtováním nebo příkázáním zástavních pohledávek vkladem do pozemkových knih. Movité věci bylo možno odejmout či prodat, obdobně bylo možné dražit pohledávky a jiná práva, pohledávky bylo rovněž možné přikázat, příjmy bylo možno sekvestrovat.

Personální exekuce stále zachovávala dlužnickou vazbu, která byla odstraněna – dle vzoru francouzského – teprve roku 1868.

Zajišťovací exekuce mohla proběhnout jako exekuce uhrazovací, ale získaný výtěžek nemohl být vyplacen nebo rozvržen, nýbrž musel být ponechán v soudním depozitu. Relativní novinkou představoval tzv. personální nebo reální arest, zárodek pozdějšího zatímního, dnes předběžného opatření. **Arest personální** spočíval v dlužnickově vazbě omezené dobou trvání nejvýše šest měsíců, kterou mohl dlužník nahradit složením kauce. Vazba končila rovněž tím, že věřitel nepodal v soudem určené lhůtě příslušnou žalobu nebo žaloba byla zamítnuta. V tom případě musel věřitel dlužníkovi nahradit majetkovou škodu i personální újmu způsobenou vazbou. **Reální arest** znamenal soudní zákaz uložený dlužníkovi, aby platil podle smlouvy, případně umožňoval prozatímní správu předmětu sporu nebo jiné věci včetně svých příjmů. Dále mohl soud vydat další zákazy či příkazy, jejichž porušení mohlo být postiženo pokutou či vazbou.

1.4 EXEKUČNÍ ŘÁD Z ROKU 1896

Exekuční řízení bylo jednoznačně považováno za zdlouhavé, protože se čekalo na návrh vymáhajícího věřitele. Bylo vždy nutné dlužníka o každém dílčím kroku ze strany soudu vyrozumět, aby se bez újmy šetřilo jeho práv. Docházelo k tomu, že se poměrně často běh exekuce přerušoval a čekalo se na procesní úkon jedné ze stran či prokázání doručení dlužníkovi, což vedlo jednak ke značné délce řízení, za druhé pak ke značným nákladům, jež by samy o sobě nebyly potřebné.

Proto tendenční snahy o vytvoření nového exekučního řádu byly spatřovány jednoznačně v tom, aby se důsledně oddělilo nalézací a exekuční řízení. Nový exekuční

řád měl být postaven na zásadách, jako je ústnost a bezprostřednost, ulehčení stranám a rozsáhlé povinnosti soudu v rámci pomoci účastníkům. Zároveň se objevovaly úvahy, že by výkon samotné exekuce neprováděl pouze speciální "exekuční soudce", ale také další osoby z úseku soudní kanceláře, tzv. exekuční komisaři. Tím měla být naplněna myšlenka sledovat zvyšování specializace a získat znalosti o hospodářských poměrech a obchodních stycích, které by bylo možno zásadně upotřebit právě v exekučním řízení. Rovněž sílily stále větší snahy o to, aby kromě mobiliární a imobiliární exekuce byly využívány i jiné efektivní způsoby, především příkázání pohledávek od poddlužníků.

Skladbu **nového exekučního řádu** uvozoval zákon č. 78/1896 ř. z. ze dne 27. května 1896 o zavedení zákona o řízení exekučním a zajišťovacím a dále zákon č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád). Tento zákon se obsahově skládal **ze dvou částí**: z části **exekuce**, která obsahovala všeobecná ustanovení, jednotlivá specifika způsobů provedení exekuce, tzn. exekuce na movité jmění, exekuce na peněžité pohledávky a exekuce na nemovité plnění, a části druhé, která se týkala **exekučních úkonů** k zajištění peněžitých pohledávek.

1.4.1 INSTITUCIONÁLNÍ ZABEZPEČENÍ EXEKUCÍ

Tehdejší výkon exekuce podle ustanovení § 16 výše citovaného zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím z hlediska institucionálního zabezpečení byl upraven tím způsobem, že *"exekuce povolená, pokud v zákoně tomto nic jiného není ustanoveno, vykonává se mocí úřadu. Exekuce vykonává se buďto bezprostředně soudy civilními nebo orgány výkonnými, kteří při tom ku příkazu a za řízení soudu jsou činni."* Obecně platil usus, že výkonné orgány vykonávají pravidelně exekuce na movitosti (hmotné věci movité, pohledávky, nároky na vydávání věcí a majetková práva) a exekuce na nemovitosti provádějí soudci.

Ustanovení § 17 upravovalo soudy exekuční. Bylo pravidlem, že soud exekuční rozhodoval například o odporech poukázaných na pořadí práva, jež byly vneseny při rozdělování přebytků výtěžku vnučené správy¹², o nároku na přednostní uspokojení

¹² Ustanovení § 128 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

z výtěžku prodané věci z důvodů práva přednějšího¹³, o nároku (*interesse*) vzniklém vymáhajícím věřiteli nesplněním dlužníkovu závazku, anebo o náhradu škody nesplněním tím vzniklou, zažaluje-li vymáhající věřitel u soudu exekučního místo u soudu jinak k tomu příslušnému¹⁴, o žalobách na vydání listin o přikázané pohledávce, které se vznesou vymáhajícím věřitelem proti třetímu držiteli těchto listin. Exekuční soud byl dále výlučně příslušný pro žaloby vylučovací po počátku výkonu exekuce (excindační žaloby)¹⁵, současně byl i soudem povolujícím¹⁶ a též výlučně projednával žaloby proti nároku (oposiční)¹⁷ a proti povolení exekuce (impugnační)¹⁸.

Důležitým článkem výkonu tehdejší exekuce byly orgány výkonné, které jako takové byly upraveny v ustanovení § 24. Zákon stanovil, že k provádění exekučních úkonů mohou být pověřeni při jednotlivých soudech podle potřeby zvláštní výkonní úředníci, kteří jsou soudcovskými úředníky ve smyslu zákona ze dne 12. července 1872 (syndikátní zákon). Zákonné požadavky na řádnou činnost orgánů výkonných byly upraveny v ustanovení § 25.

Ustanovení téhož právního předpisu v ustanovení § 26 dále upravuje, že *"orgánové výkonní jsou oprávněni, pokud účel exekuce toho vyžaduje, prohledati byt dlužníkův, jeho schránky, a třeba-li toho, šetříce přiměřeně osoby, i samy šaty, které dlužník na sobě má. Orgánové tito smějí pro exekuci dáti otevřítí vrata domovní a zavřené dveře světnic i uzavřené schránky. Jestliže by však ani dlužník ani některá dorostlá osoba k jeho rodině náležející nebo od něho k dozoru zřízená nebyla přítomna, buďte k exekučním úkonům právě vytčenými přibrány dvě hodnověrné, zletilé osoby (pohlaví mužského) jako svědci. Aby odstraněn byl odpor jim kladený, orgánové výkonní mohou bezprostředně žádati za podporu orgánů bezpečnostních, a třeba-li toho, také četnictva. Aby vojenská pomoc byla vymožena, obraťte se k přednostovi soudu exekučního. Při*

¹³ Ustanovení § 258 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

¹⁴ Ustanovení § 368 odst. 2 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

¹⁵ Ustanovení § 37 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

¹⁶ Ustanovení § 4 a 6 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

¹⁷ Ustanovení § 35 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

¹⁸ Ustanovení § 36 zákona č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

exekucích proti aktivně sloužícím osobám moci ozbrojené nebo četnictva, není-li nebezpečností v průtahu, budiž pro odstranění odporu žádáno za přispění vojenského představeného dlužníkovu." Z obsahu citovaného ustanovení je patrná paralela k současnému ustanovení § 325a a 325b občanského soudního řádu.

Dobová odborná literatura zabývající se meritorně exekuční činností popisuje institucionální zabezpečení exekuční činnosti následujícím způsobem: *"Veškerá exekuční činnost soudu exekučního soustředěna jest v rukou exekučního komisaře (§ 5. III. jur. n.), jehož jméno má býti vývěskem na tabuli soudní oznámeno, rovněž jako se tímže způsobem oznámí, jestliže exekuční komisař funkcí těchto byl sprostěn (§ 23. II. ex. ř.). U tohoto má za odpomoc žádati, kdo by se za stížena pokládal postupem při vykonávání exekuce, zejména tím, jak výkonný orgán při úředním výkonu jednal, nebo kdo by odepřením nebo průtahem úkonu exekučního za stížena se měl (§ 68. ex. ř.)."*

Příkazy své a usnesení svá u provádění povolené exekuce daná vykonávati dává exekuční komisař orgány výkonnými. Toliko nemovitostní dražbu řídití výhradně soudci přísluší, rovněž tak zrušení společenství a upravení hranic (§§ 177. II. a 351. ex. ř.). Jakožto orgány výkonné zakročují dle § 24 ex. ř. zřízení u jednotlivých soudů úředníci výkonní, úředníci soudní kanceláře a sluhové soudní.

Úředníci výkonní jsou zcela novým zavedením exekučního řádu. Co se týče jejich ustanovení při jednotlivých soudech, jejich kvalifikace a zkoušky, jakož i povinnosti k složení kauce viz. §§ 17. a 18 jur. n., v příčině jmenování jich § 23 zák. organ. a v příčině působnosti § 337. jedn. ř. Vedle čl. XII. uv. zák. k jur. n. z 12 července 1872 č. 112 ř. z. Jestliže není u exekučního soudu zřízen úředník výkonný, pak náleží obstarání exekučních úkonů úředníkům soudní kanceláře a to dle § 329. II. jedn. ř. úředníkům exekučního oddělení a sluhům.

Každý výkonný orgán, ať úředník výkonný či úředník soudní kanceláře (exekučního oddělení), ať sluha musí býti k cíli průkazu o svém úředním postavení opatřen legitimací na jeho jméno znějící a podobenkou opatřenou, kterou se při výkonu na požádání vykážati musí. Touto nutno se zejména prokázati, jestliže se dovolává orgánů

*bezpečnostních neb četnictva za asistenci (§ 26. II ex. ř.) aneb jestliže jest mu učiniti oznámení v §§ 29. a 31. ex. ř. předepsána (§ 336. jedn. ř.)."*¹⁹

1.4.2 NÁKLADY EXEKUCE

Tehdejší právní úprava v rámci exekučního řádu upravovala náklady exekuce, kterým se věnuje ustanovení § 74 až 76. *"Pokud pro jednotlivé případy není nařízeno něco jiného, má dlužník vymáhajícímu věřiteli k jeho žádosti nahradit všechny jemu způsobené náklady na řízení exekuční, jichž třeba bylo k tomu, aby právo bylo uskutečněno; soud vezma v úvahu pečlivě veškeré okolnosti, má ustanoviti, kterých nákladů jest třeba. Nárok na náhradu exekučních nákladů, které ještě nejsou právoplatně přiřčeny, zanikne, když nejpozději v jednom měsíci po skončení nebo zrušení exekuce se nežadá, aby soudně byly ustanoveny."*

O tom, že tehdejší úprava byla důsledná a propracovaná, svědčí rovněž ustanovení § 75 a 76, která se meritorně zabývají náklady v případě neúspěšných exekucí. *"Jestliže řízení musilo býti zrušeno z některého důvodu v § 35²⁰, 36²¹, 39 č. 1²² uvedeného, nebo jestliže musilo býti zrušeno z důvodů jiných, které vymáhající věřitel již znal při podání návrhu, aby exekuce byla povolena, nebo při počátku výkonu exekuce, tedy vymáhající věřitel nemá nároku na náhradu nijakých exekučních nákladů až do zrušení vzniklých."* Dále pak v ustanovení § 76 je uvedeno, že *"když soud stanoví, jak předvídati jest, poslední náklady exekuční, má z moci úřadu přihlídati také k výdajům, které s vybíráním nákladů exekučních vzniknou. Dodatečně se tyto náklady na vybírání nestanoví."*

Z uvedeného výkladu je patrné, že zákon č. 79/1896 o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád) byl na svou dobu velice kvalitním kodexem upravujícím oblast exekucí. Srovnávací metodou docházím k závěru, že značná část obsahu

¹⁹ MENOŠEK, Antonín. *Základové nauky o exekuci soudní*. Praha: Bursík a Kohout, 1903. S. 75–76.

²⁰ Úspěšné námitky proti nároku.

²¹ Úspěšné námitky proti povolení exekuce.

²² *"Když exekuční titul, který jest jejím základem, byl právoplatným rozsudkem uznán za neplatný, zrušen nebo jinak za neúčinný prohlášen"*.

uvedeného předpisu je použita i v současném právním předpisu upravujícím exekuce. Konstatuji, že se stal základním kamenem novodobého českého exekučního práva, a rovněž podotýkám, že je využíván i v rámci novelizace současného exekučního řádu, protože, jak se stává v dnešní době dobrým zvykem, staré právní instituty se začínají aplikovat i v moderní době. Jako příklad uvádím velkou novelizaci občanského soudního řádu a exekučního řádu účinnou od 1. 1. 2013, která převzala řadu institutů právě z výše citovaného historického kodexu.

1.5 EXEKUČNÍ PRÁVO OD ROKU 1918 DO ROKU 1938

Během první republiky²³ došlo k různým dílčím úpravám exekučního řádu, když paralelně probíhaly dosti intenzivní práce na rekonstrukci nejen exekučního či potažmo procesního práva, ale vůbec na reformě práva civilního jako celku. Mezi novelizace lze zařadit zákon o pozemkové reformě z roku 1921, dále zákon. č. 123/1923 Sb. z. a n., kterým se měnila některá ustanovení zákonů o soudní příslušnosti, o soudním řízení v občanských věcech, o exekučním řízení, o pozůstalostním řízení a o poručenských věcech. Největší úpravu v první fázi československé legislativy představoval zákon č. 177/1924 Sb. z. a n., o existenčním minimu, dále novely z let 1925 (zák. č. 66/1925 Sb. z. a n.), 1928 (zák. č. 23/1928 Sb. z. a n.) a 1930 (zák. č. 130/1930 Sb. z. a n.). Jednotnost úpravy exekučního práva, jak se o ni exekuční řád pokusil, narušily zvláštní předpisy platové – zák. č. 103/1926 Sb. z. a n. a jeho prováděcí vládní nařízení, dále zákon o přímých daních č. 76/1927 Sb. z. a n. a další některé nové předpisy první republiky (spojené zejména s reformou sociálního systému – sociální pojištění).

Situace pro roce 1918 byla zcela nová v tom, že právníci z jedné oblasti země neměli často ani zásadní povědomí o právu platném v oblasti druhé. Nezbytná potřeba unifikace se tak projevila například tím, že na tzv. unifikačním sjezdu v Bratislavě bylo vyhlášeno, že k dvacetiletí republiky bude přijat občanský zákoník a občanský soudní řád a bude rovněž připravena osnova exekučního řádu.

²³ První republika je označení pro Československo v období od jeho vzniku v roce 1918 do Mnichovské dohody roku 1938.

Text osnovy vládního návrhu exekučního řádu (dovedený do finální podoby ještě během první poloviny 40. let, jak ukazuje jeho poslední archivně dochovaná verze) zahrnoval i návrh uvozovacího zákona o 29 člancích. Ten v závěrečném ustanovení čl. XXIX. předpokládal rozšíření platnosti a účinnosti předpisů provádějících exekuční řád dosud neplatící pro Slovensko a Podkarpatskou Rus i na obě tyto země (šlo zejména o jednací řády soudů první a druhé stolice – nařízení č. 112/1897 ř. z., jednací pořádek - vládní nařízení č. 99/1934 Sb. z. a n., vládní nařízení č. 57/1941 Sb. z. a n., o seznamech vnučených správců, vládní nařízení č. 100/1933 Sb. z. a n. – odhadní řád, příslušné nařízení o soudních dražebnách, vládní nařízení č. 234/1934 Sb., z. a n., pro exekuci na peněžité pohledávky za státem nebo za fondem pod veřejnou správou, a vládní nařízení č. 86/1936 Sb. z. a n., o exekuci proti obcím a proti ústavům prohlášeným za veřejné a obecně prospěšné). Samotná osnova exekučního řádu měla v té době celkem 402 paragrafů.

1.6 VYKONÁVACÍ ŘÍZENÍ VE SVĚTLE REKODIFIKACE OBČANSKÉHO SOUDNÍHO ŘÁDU Z ROKU 1963

Nový občanský soudní řád²⁴ nahradil pojem exekuce pojmem výkon rozhodnutí a řízení exekuční se tak nově stalo řízením vykonávacím. Již tehdy byla ale tato nová terminologie kritizována, což platí dodnes – nejde přece pouze o nucené splnění či vymáhání povinností uložených toliko rozhodnutím (soudním či jiným), ale mezi exekuční tituly se nadále řadí i jiné předpoklady výkonu rozhodnutí (exekuce), jako jsou smíry, dohody, platební výměry, výkazy nedoplatků, zápisy apod.

Výkon rozhodnutí byl zásadně omezen na exekuci speciální, ať pro peněžité či nepeněžité plnění. Speciální exekuce nadále vycházela ze struktury sporného řízení, byť se nový občanský soudní řád pokládal za základ jednotnosti řízení, avšak s existencí dvou stran nemohl nic učinit ani v řízení nalézacím, ani v exekuci. Stejně tak byl zachován dispoziční princip, jenž byl doplněn principem oficiality, resp. přísné hospodárnosti; soud má provést výkon rozhodnutí co nejrychleji.

²⁴ Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Nový výčet jednotlivých exekučních prostředků právě u exekuce peněžitě odráží změnu filosofie a nové společenské uspořádání. Na prvním místě se vyskytuje úprava srážek ze mzdy, následují příkázání pohledávky a prodej movitých věcí a nemovitostí. Zcela je vypuštěno zástavní právo k nemovitým věcem.

2 PRVKY MODERNÍHO EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ A NOVODOBÉ POSTAVENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA

Dne 20. září roku 2001 opakovaně podala širší poslanecká skupina Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky návrh zákona o soudních exekutorech. Jednalo se o návrh, který obsahoval zapracování připomínek uplatněných v průběhu legislativního procesu při projednávání předchozího návrhu zákona o soudních exekutorech, který byl schválen Poslaneckou sněmovnou, následně vrácen Senátem s pozměňovacími návrhy a poté již byl Poslaneckou sněmovnou schválen.

Výsledkem dlouhodobých diskuzí byla zmíněná zákonodárná iniciativa skupiny poslanců, kterým se skutečně po projednání četných připomínek podařilo prosadit **schválení zákona o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, který byl ve Sbírce zákonů České republiky publikován pod číslem 120/2001 Sb.** (dále jen "exekuční řád"). Přijetím tohoto zákona byla společnost konfrontována s nově konstituovaným institutem soudního exekutora, založeným na principu "jakákoliv činnost exekutora začíná tam, kde končí činnost soudu v nalézacím řízení".

Zákon o soudních exekutorech tak přenesl část pravomocí soudu, a to výlučně tu, která je uplatňována po vydání autoritativního soudního rozhodnutí, příp. rozhodnutí jiného státního orgánu, na nezávislého a nestranného soudního exekutora, a to při zachování pravomoci soudu, popř. i jiných státních orgánů, i pro oblast exekučního řízení (výkon rozhodnutí). Právní řád České republiky tak byl rozšířen o další druh exekuce prováděný soudními exekutory podle zcela nového zákona, koncipovaného jako zvláštní právní předpis ve vztahu k dosavadní obecné úpravě obsažené v občanském soudním řádu.

2.1 PRÁVNÍ PŘEDPISY SOUVISEJÍCÍ S EXEKUČNÍM ŘÍZENÍM

Podívám-li se na celkovou právní úpravu i dotčené právní předpisy, jež se pojí s exekučním řízením, a to z pohledu Kelsenovy pyramidy²⁵, dostanu následující výčet právních norem:

- a) Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky,
- b) Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod,
- c) zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád),
- d) zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád,
- e) zákon č. 40/1960 Sb., občanský zákoník,
- f) zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- g) zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník,
- h) zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích,
- i) zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon),
- j) zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí,
- k) Vyhláška č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy,
- l) Vyhláška č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem,
- m) Vyhláška č. 418/2001 Sb., o postupech při výkonu exekuční a další činnosti,
- n) Vyhláška č. 329/2008 Sb., o centrální evidenci exekucí,
- o) Stavovský předpis Exekutorské komory České republiky ze dne 23. 5. 2002 (Kancelářský řád).

²⁵ Na vrcholu pyramidy jsou ústavní zákony, pod nimi zákony, pod kterými jsou podzákoné právní předpisy. Smyslem je skutečnost, že zákon nižší právní síly nesmí být v rozporu se zákonem vyšší právní síly, kdy nejvyšší sílu má zákon ústavní oproti z tohoto pohledu nejslabšímu podzákonému předpisu.

2.2 ZÁSADA SUBSIDIARITY UŽITÍ PRÁVNÍCH NOREM

Ustanovení § 52 odst. 1 exekučního řádu stanoví základní souvztažnost dvou elementárních právních norem, které ovládají exekuční řízení. Jedná se o zákon č. 120/2001 Sb., exekuční řád, a zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád. Zmíněné ustanovení výslovně uvádí, *"že nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro exekuční řízení přiměřeně ustanovení občanského soudního řádu."*

Tímto ustanovením je tak nepochybně nastolena latinská zásada *lex specialis derogat legi generalis*. Z poměru předpisu obecného a subsidiárního plyne, že subsidiární se použije tehdy a jen tehdy, jestliže předpis obecný sám konkrétní úpravu nemá, resp., když určitou situaci, vlastní upravovaným vztahům, sám nereguluje. Má-li však být současně aplikován občanský soudní řád, musí být výklad exekučního řádu podáván tak, aby s občanským soudním řádem byl navzájem slučitelný. Tam, kde exekuční řád (výslovně) na konkrétní otázku neodpovídá, je třeba dát přednost úpravě zakotvené v občanském soudním řádu před názorem, že i bez toho je daná právní úprava exekučního řádu úplná.

V řadě případů exekuční řád prostřednictvím odkazujících právních norem přímo odkazuje na aplikaci ustanovení občanského soudního řádu, in concreto se jedná o § 60, 65, 69, 71 a 73 exekučního řádu.

2.3 ZÁKLADNÍ PRVKY PLATNÉHO EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ

2.3.1 EXEKUČNÍ NÁVRH

Zahájení exekučního řízení je výrazem subjektivního práva (neboli projevem dispoziční zásady) oprávněného, zda exekuční návrh dle ustanovení § 37 exekučního řádu podá či nikoliv. Z praktického hlediska je nutné si uvědomit, že řada exekutorů provádí exekuce pro velké korporátní věřitele, kteří podají i několik stovek exekučních návrhů měsíčně. Tím se ale samozřejmě nevylučuje výkon exekuce pro jednotlivé drobné věřitele, kteří podají pouze jeden exekuční návrh. Někteří oprávnění z řad podnikatelských subjektů mají podepsané rámcové dohody o spolupráci, kde si jako

explicitní podmínku stanoví řadu pro ně výhodných prvků, ať už se jedná o pravidelné reporty o stavu exekučního řízení, dálkový přístup do softwaru exekutora, kde si mohou okamžitě ověřit stav a vývoj exekučního řízení, až po součinnosti při sepisech exekučních návrhů. Často se využívá i ustanovení § 90 odst. 2 exekučního řádu, jež umožňuje exekutorovi a oprávněnému uzavřít písemnou smlouvu o provedení exekuce, v níž mohou sjednat smluvní odměnu za provedení exekuce.

2.3.2 EXEKUČNÍ TITUL

Základní podmínkou, aby mohlo být exekuční řízení nařízeno a vedeno, je existence listiny (tzv. exekučního titulu), která byla vydána orgánem nadaným rozhodovací pravomocí a ukládá povinnému povinnost k plnění, nebo listiny, ve které na sebe dlužník tuto povinnost převzal dobrovolně a souhlasil s nuceným výkonem, pokud povinnost ve stanovené lhůtě nesplní. Exekuční titul musí splňovat podmínky materiální a formální vykonatelnosti a tyto procesní instituty precizované judikaturou zajišťují, že práva a povinnosti, které byly příslušným osobám oznámeny a stanoveny nepochybným způsobem a nebyly v určené lhůtě naplněny, mohou být nuceně vymoženy²⁶. **Dle ustanovení § 40 odst. 1 exekučního řádu se za exekuční titul považuje:**

- a) vykonatelné rozhodnutí soudu nebo exekutora, pokud přiznává právo, zavazuje k povinnosti nebo postihuje majetek,
- b) vykonatelné rozhodnutí soudu a jiného orgánu činného v trestním řízení, pokud přiznává právo nebo postihuje majetek,
- c) vykonatelný rozhodčí nález,
- d) notářský zápis se svolením k vykonatelnosti sepsaný podle zvláštního právního předpisu,
- e) vykonatelné rozhodnutí a výkaz nedoplatků ve věcech nemocenského pojištění a sociálního zabezpečení,
- f) jiná vykonatelná rozhodnutí a schválené smíry a listiny, jejichž výkon připouští zákon.

²⁶ KASÍKOVÁ, Martina. *Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád): Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. S.136. ISBN 978-807-4001-796.

2.3.3 GENERÁLNÍ INHIBITORIUM

Procesní institut generálního inhibitoria je základní a zcela zásadní institut exekučního práva, který se projevuje zákazem povinnému v otázce dispozice s jeho majetkem po doručení vyrozumění o zahájení exekuce. De iure je zakotven v ustanovení § 44a exekučního řádu a je výrazem toho, že povinný²⁷ po doručení vyrozumění o zahájení exekuce pod sankcí relativní neplatnosti nemůže nakládat s veškerým svým majetkem, a to až do okamžiku pravomocného skončení²⁸ exekuce²⁹. Z tohoto principu pak platí výjimky, které uvádí ustanovení § 44a exekučního řádu, zejména se jedná o běžné obchodní a provozní činnosti, uspokojování základních potřeb svých a osob, ke kterým má povinný vyživovací povinnost, a udržování správy majetku

Generálním inhibitorem³⁰ je ze zákona povinnému znemožněno snižovat hodnotu svého majetku, vyvádět z něj věci a práva v průběhu exekuce a mařit tím její účel.³¹ Pro uplatnění generálního inhibitoria není rozhodná výše pohledávky, pro kterou je exekuce vedena, neboť smyslem této úpravy je, vedle zachování nejvyšší míry výtěžnosti majetku dlužníka, přimět jej, aby dostal své povinnosti uložené mu exekučním titulem.

2.3.4 LIMITACE GENERÁLNÍHO INHIBITORIA

V ustanovení § 44 odst. 4 exekučního řádu se uvádí: *"Je-li vymáhaná povinnost v hrubém nepoměru k majetku povinného, na který by se vztahoval zákaz podle § 44a odst. 1 exekučního řádu, může exekutor před zasláním vyrozumění oprávněnému rozhodnout, že se zákaz podle § 44a odst. 1 exekučního řádu vztahuje pouze na část majetku přiměřenou vymáhané povinnosti. Toto rozhodnutí zašle spolu s vyrozuměním oprávněnému a povinnému."*

²⁷ Toto neplatí, je-li povinným Česká republika.

²⁸ Pro účely tohoto ustanovení je nutné striktně rozlišovat termín kompletní úhrady exekuce a pravomocné skončení exekuce.

²⁹ Nabytím právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce je exekuce pravomocně skončena.

³⁰ Vzhledem ke svému obsahu má účinky pouze u exekucí postihujících majetek povinného a nikoliv tedy např. u exekuce na vyklizení. Ovšem i tyto exekuce jsou nařizovány zároveň pro náklady exekuce, a proto i zde má generální inhibitorium své opodstatnění.

³¹ Generální inhibitorium doplňují speciální inhibitoria (§ 47 odst. 4 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád) a arrestatoria (§ 49 odst. 3 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád).

Jedná se tedy o novou právní úpravu, která umožňuje, resp. rozvíjí ustanovení § 44a exekučního řádu, tedy zákonnou úpravu generálního inhibitoria.

Hlavním předpokladem je tedy hrubý nepoměr vymáhané povinnosti k celkovému majetku povinného. Nedá se obecně paušalizovat či stanovit jasná kritéria, ovšem rámcově z logiky věci plyne, že předmětem budou malé pohledávky oproti velkému majetku povinného (např. ekonomicky aktivní obchodní společnosti, či zjištění, že povinný má ve svém vlastnictví několik nemovitých věcí, které svojí hodnotou značně přesahují vymáhanou povinnost). Je ovšem přirozené, že v této věci se bude vždy postupovat ad hoc.

Na druhé straně naprosto nesporným je způsob rozhodnutí a doba, do kdy se má rozhodnout, resp. doručit usnesení o omezení generálního inhibitoria účastníkům řízení. Rozhodovat se bude vždy usnesením, kde ve výroku musí soudní exekutor vždy precizně specifikovat majetek, jehož se omezení netýká, a to takovým způsobem, aby nemohlo dojít k záměně za jiný obdobný majetek povinného.³² Dle výslovné dikce ustanovení § 44 odst. 4 exekučního řádu se usnesení doručí oprávněnému společně s vyrozuměním, z čehož plyne i relativně krátká doba, po kterou exekutor může zjistit veškerý exekučně postižitelný majetek. Proto je potřeba vždy zvažovat, zdali majetek, jenž se usnesením nevyloučí, bude mít skutečně takovou hodnotu, aby spolehlivě pokryl vymáhanou povinnost, či jestli z jiných součinností vyplyne další majetek povinného.

2.3.5 SPECIÁLNÍ INHIBITORIUM A ARRESTATORIUM

Doplňkem generálního inhibitoria je procesní institut **speciální inhibitorium**, který je výslovně upraven v ustanovení § 47 odst. 5 exekučního řádu. Jeho základní smysl je spatřován v tom, že se vztahuje k jednotlivě konkrétně určeným věcem a právům postiženým exekučními příkazy a tímto způsobem tak rozvíjí generální inhibitorium. Další odlišovací znak generálního a speciálního inhibitoria je spatřován v tom, že na rozdíl od inhibitoria generálního je speciální inhibitorium svázáno s neplatností absolutní. Na základě doručeného exekučního příkazu pak jednotlivé registry (např.

³² Nemovité věci – specifikace z listu vlastnictví; movité věci – výrobní číslo, značka, barva, počet, státní poznávací značka atd.

vozidel, zástav, cenných papírů, nemovitých věcí apod.) zapíše k postiženým věcem poznámky k nařízení exekuce a omezí tak možnost povinného s věcmi nakládat. Tímto způsobem je fakticky v praxi institut inhibitoria realizován.

Speciální inhibitorium je dále u některých způsobů provedení exekuce (kde vystupuje tzv. poddlužník povinného) doplněno **arrestatoriem** – zákazem dlužníků povinného nakládat s pohledávkou povinného v rozsahu vymáhané částky.

2.3.6 VEDENÍ A PROVEDENÍ EXEKUCE

Novela nově striktně zavádí a rozlišuje termíny vedení a provedení exekuce. **Vedení exekuce**, jakožto termín, je obsahově vymezen tím, že jeho počátek se shoduje s dnem, kdy je exekutorovi doručeno pověření, a jeho konec se shoduje s momentem, kdy nastane jedna z taxativních možností uvedených v ustanovení § 51 exekučního řádu. Vedení exekuce tedy obsahuje jak exekuční řízení, tak následnou exekuci, tedy celý "živý proces" nuceného výkonu exekučních titulů.

Naproti tomu **provedení exekuce** je ex lege podle novely možný pouze za kumulativního splnění taxativně uvedených podmínek v ustanovení § 52 odst. 3 exekučního řádu:

- uplynutím lhůty podle § 46 odst. 6 exekučního řádu,
- právní mocí rozhodnutí o návrhu na zastavení exekuce, pokud byl podán ve lhůtě podle § 46 odst. 6 exekučního řádu,
- zápisem doložky provedení exekuce do rejstříku zahájených exekucí podle § 35b odst. 1 písm. b),
- právní mocí exekučního příkazu.

Z právě uvedeného je tedy zjevné, že vedení exekuce, jakožto množina, obsahuje podmnožiny, které představují jednotlivé způsoby provedení exekuce.

Soudní exekutor je povinen ze součinností s třetími osobami zpracovávat zjištěné a poskytnuté informace a vždy uvažovat o vydání příslušného exekučního příkazu. Jeho prvořadou povinností je tak naplňovat dikci ustanovení § 46 odst. 1 exekučního řádu,

podle něhož exekutor postupuje v exekuci rychle a účelně. Jeho zákonnou povinností však také je postupovat v souladu s ustanovením § 58 a 59 exekučního řádu.

Hierarchie způsobů provedení exekuce³³ je dle ustanovení § 58 odst. 2 exekučního řádu následující³⁴:

1. příkázání pohledávky,
2. srážky ze mzdy a jiných příjmů,
3. správa nemovité věci,
4. pozastavení řidičského oprávnění,
5. zřízení exekutorského zástavního práva na nemovitých věcech,
6. prodej movitých věcí a nemovitých věcí nebo postižení závodu.

Nepostačuje-li jeden ze způsobů provedení exekuce k uspokojení oprávněného, lze exekuci v jednom exekučním řízení provést více způsoby, případně i **všemi zákonem stanovenými způsoby**, které dle ustanovení § 59 exekučního řádu explicitně³⁵ jsou:

1. **ukládající zaplacení peněžité pohledávky:**
 - a) srážkou ze mzdy a jiných příjmů,
 - b) příkázáním pohledávky,
 - c) prodejem movitých věcí a nemovitých věcí,
 - d) postižením závodu,
 - e) zřízením exekutorského zástavního práva na nemovitých věcech,
 - f) správou nemovité věci,
 - g) pozastavením řidičského oprávnění.
2. **ukládající jinou povinnost než zaplacení peněžité částky:**
 - a) vyklizení,
 - b) odebrání věci,

³³ Jedná se o tzv. pyramidu způsobů provedení exekuce. Platí subsidiární použití a současně možnost kumulativního užití jednotlivých způsobů provedení exekuce.

³⁴ Tato hierarchie ovšem neplatí v případě, že by bránila účelu exekuce. V tom případě se zvolí exekuční způsob, který zajistí naplnění § 46 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

³⁵ Jedná se o zákonem stanovené způsoby provedení exekuce, tzn., že to jsou právě jenom tyto způsoby, které může exekutor zvolit k provedení exekuce.

- c) rozdělení společné věci,
- d) provedení prací a výkonů.

Na základě zjištěných údajů rozhodne exekutor o provedení exekuce některým ze způsobů stanovených exekučním řádem a vydá příslušný exekuční příkaz. Soudní exekutor je s odkazem na výše uvedené zákonné způsoby povinen v exekučním příkazu zvolit takový způsob exekuce, který není zřejmě nevhodný, zejména vzhledem k nepochybnému výše závazku povinného a ceny nebo hodnoty věci, z jejíhož zpeněžení má být splnění závazků povinného dosaženo.

Termín nevhodnosti či nepochybnému je potřeba vykládat z několika úhlů pohledu. Pro soudního exekutora by měla být výchozím bodem skutečnost, že byly realizovány všechny zákonem možné součinnosti. Posléze, pokud jsou odpovědi třetích osob negativní, tedy není z nich objektivně seznatelné, že povinný má nějaký exekučně postižitelný majetek, je na zvážení soudního exekutora zda zvolí na první pohled nepřiměřený způsob provedení exekuce³⁶. K nepřiměřenosti navíc existuje řada stanovisek Ministerstva spravedlnosti ČR, které právě uvedený postup exekutora obhajují.

2.3.7 EXEKUČNÍ PŘÍKAZ A JEHO ÚČINKY

Exekuční příkaz je základní a klíčové rozhodnutí exekutora, kterým se určuje způsob provedení exekuce proti povinnému. Právní materie exekučního příkazu je upravena v ustanovení § 47–49 exekučního řádu.

Soudní exekutor poté, kdy bylo v příslušném exekučním případě doručeno pověření a nařízení exekuce, posuzuje, jakým způsobem bude exekuce provedena, a vydá exekuční příkaz ohledně majetku, který má být exekučně postižen.

Důležitým momentem je ustanovení § 47 odst. 2 exekučního řádu, kde je deklarován princip, podle něhož může být proces realizace exekuce nevratnými kroky ze strany

³⁶ Např. povinný má pouze nemovitou věc, jejíž odhad daleko přesahuje vymáhanou povinnost, ovšem ze všech součinností a lustrací plyne, že jiný majetek nemá.

exekutora završen až poté, kdy exekutor získá doložku provedení exekuce³⁷. Do doby právního získání této doložky může exekutor činit veškeré kroky k provedení exekuce.

2.3.8 SKONČENÍ EXEKUCE

Pokud dojde k provedení exekuce, tedy k vymožení pohledávky, jejího příslušenství a nákladů exekuce i nákladů oprávněného, anebo je exekuce pravomocně zastavena, zaniknou účinky všech exekučních příkazů, které byly vydány, a exekutor nemusí jednotlivé příkazy zvlášť rušit, postačí, pokud osobám, kterých se exekuční příkazy dotýkají, zašle písemnost s oznámením o ukončení exekuce³⁸, které je předvídáno v § 46 odst. 7 exekučního řádu. Toto oznámení se zašle všem orgánům a osobám, které ve svých evidencích vedou poznámku o probíhající exekuci, anebo kterým byla v exekuci uložena nějaká povinnost. Na žádost je soudní exekutor doručí také ostatním účastníkům³⁹. Vždy je rovněž doručí exekučnímu soudu.

2.4 SOUČASNÉ POSTAVENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA V SYSTÉMU JUSTICE

Exekučním řádem byla založena nová právnická profese soudního exekutora, který se znalostí odborné problematiky rozhoduje o průběhu exekuce, nese za tento průběh odpovědnost a zákonem jsou mu svěřeny široké pravomoci k zajištění úspěchu exekuce a výkonu další činnosti. Stát tedy na exekutora přenesl část svých mocenských pravomocí a stanovil, jakým způsobem bude exekutor tyto pravomoci vykonávat.⁴⁰

³⁷ § 47 odst. 2 a § 52 odst. 3 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

³⁸ Toto oznámení nemá právní účinky rozhodnutí exekutora..

³⁹ Také zaměstnavateli, bankovní instituci, katastru nemovitostí atd.

⁴⁰ KASÍKOVÁ, Martina. *Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád): Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. S. 1. ISBN 978-807-4001-796.

"Soudní exekutor je fyzická osoba splňující předpoklady podle tohoto zákona, kterou stát pověřil exekutorským úřadem."⁴¹ V rámci pověření exekutorským úřadem exekutor provádí nucený výkon exekučních titulů a další činnost podle tohoto zákona."⁴²

"Exekutor vykonává exekuční činnost nezávisle. Při výkonu exekuční činnosti je vázáný jen Ústavou České republiky, zákony, jinými právními předpisy a rozhodnutími soudu vydanými v řízení o výkonu rozhodnutí a exekučním řízení."⁴³

Uvedená ustanovení legislativně vymezují postavení soudního exekutora. Soudním exekutorem tak obligatorně může být pouze fyzická osoba, která absolvovala právnickou fakultu na vysoké škole se sídlem v ČR, je bezúhonná, po celou dobu výkonu své funkce musí mít plnou způsobilost k právním úkonům, vykonala alespoň tříletou exekutorskou (či jinou) praxi, složila exekutorskou (či jinou) zkoušku, po úspěšném absolvování výběrového řízení složila exekutorský slib, byla ministrem spravedlnosti jmenována do exekutorského úřadu a následně uzavřela smlouvu o pojištění odpovědnosti za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem exekuční činnosti.

Soudní exekutor je organizován v samosprávě, jejímž orgánem je Exekutorská komora České republiky, která je stavovskou organizací sdružující všechny exekutory a plnící povinnosti uložené jí exekučním řádem ve vztahu k výběru exekutorů, vedení evidence jejich stavu, ve vztahu k iniciaci kárného řízení vedené proti exekutorům, k návrhům na odvolání aj. Další dohled nad činností exekutora vykonává v některých směrech ministerstvo spravedlnosti a předsedové okresních soudů. Taxativní výčet kárných žalobců je uveden v ustanovení § 117 exekučního řádu.

Exekuční činnost je oprávněn exekutor vykonávat na celém území České republiky, svoje sídlo však musí mít umístěno jen v obci, ve které je sídlo soudu, do jehož obvodu byl jmenován, nebo v obvodu tohoto soudu. Soudní exekutor je vždy povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o kterých se dozví v souvislosti

⁴¹ § 1 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

⁴² § 1 odst. 2 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

⁴³ § 2 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

s exekuční nebo další činností, ledaže by jej mlčenlivosti zprostita Exekutorská komora České republiky.

Jako zajímavost uvedu některé dílčí závěry z **Usnesení Ústavního soudu České republiky sp. zn. I. ÚS 2069/12**. *"Ústavní soud se ve své judikatuře již vícekrát vyslovil k postavení exekutora při výkonu exekuční činnosti jako veřejného činitele. Tento svůj status soudní exekutor získal na základě exekučního řádu. Ustanovení § 1 odst. 1 tohoto zákona mimo jiné stanoví, že soudní exekutor je fyzickou osobou, kterou stát pověřil exekutorským úřadem. Podle ustanovení § 4 exekučního řádu má exekutor při výkonu exekuční činnosti postavení veřejného činitele. Z uvedeného vyplývá, že exekučním řádem přenesl stát část výkonu své moci – specificky moci soudní, již je třeba rozumět soudní řízení, počínaje řízením nalézacím až po řízení vykonávací – na soudní exekutory. Jimi sice jsou fyzické osoby, avšak tato skutečnost má význam toliko právně technický či organizačně institucionální. Z hlediska funkcionálního vykonávají tyto osoby státní moc, resp. moc soudní (viz též např. označení soudní exekutor, či věta druhá ust. § 28 exekučního řádu: "Úkony exekutora se považují za úkony exekučního soudu."). Jinými slovy, vykonává-li exekutor funkce, které by jinak byl povinen vykonat stát, resp. soud, je při výkonu svěřené státní moci povinen dbát a respektovat základní práva těch osob, ve vztahu k nimž přenesenou státní moc vykonává; stejně tak pro tyto osoby musí platit stejný standard ochrany jako v řízení před soudy, a to včetně možnosti účastníka řízení dovolávat se nečinnosti exekutora jako soudní osoby, resp. průtahů v exekučním řízení jako v řízení soudním."*

2.4.1 ÚKONY SOUDNÍHO EXEKUTORA VE VZTAHU K EXEKUČNÍ ČINNOSTI

Dle ustanovení § 52 odst. 2 exekučního řádu platí, že *"nestanoví-li tento zákon jinak, je exekutor oprávněn vykonat všechny úkony, které občanský soudní řád a další právní předpisy jinak svěřují při provedení výkonu rozhodnutí soudu, soudci, vykonavateli nebo jinému zaměstnanci soudu."* Tímto ustanovením je definována role exekutora v exekučním řízení. Je zjevné, že postavení exekutora v exekuci je zásadně odlišné od postavení vykonavatele v rámci výkonu rozhodnutí, a to z toho důvodu, že soudní exekutor má dle zákona svěřenu také rozhodovací pravomoc, kterou vykonavatel v rámci výkonu rozhodnutí postrádá. Lze tedy shrnout, že úkony soudního exekutora se

považují za úkony exekučního soudu. A právě takový závěr je také nenápadně vtělen do obsahu exekučního řádu, a sice do ustanovení § 28 věty druhé exekučního řádu. Tato, byť nenápadná legislativní věta, má z hlediska důležitosti veliký význam a dovolím si tvrdit, že je to v jistém smyslu centrální ustanovení exekučního řádu.

K výše uvedenému uvádím několik důležitých judikatorních rozhodnutí. Patrně nejvýmluvnějším judikátem, jenž podtrhuje výše uvedenou úvahu, je **Usnesení Městského soudu v Praze, sp. zn. 15 Co 62/2003**, kde bylo stanoveno, "*že z ustanovení § 28 a 52 exekučního řádu vyplývá, že rozhodnutí exekutora je nutno považovat za rozhodnutí soudu prvního stupně a že funkčně příslušný k rozhodnutí o odvolání je soud nadřízený soudu prvního stupně, který v daném případě soudního exekutora k provedení exekuce⁴⁴ pověřil.*" Další klíčové rozhodnutí podtrhující výše uvedenou tezi je **usnesení Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 9 Co 744/2002**, které bylo první svého druhu, jež se tímto meritem věci zabývalo. Bylo stanoveno, "*že o právech podle § 139 odst. 3 OSŘ rozhoduje předseda senátu, přičemž exekutor je oprávněn vykonat všechny úkony, které občanský soudní řád svěřuje soudu, popř. soudci, nestanoví-li exekuční řád jinak. Výkladem těchto zákonných ustanovení dospěl odvolací soud k závěru, že v exekučním řízení je dána pravomoc soudního exekutora k vydání rozhodnutí o právech třetích osob podle ustanovení § 139 odst. 3 OSŘ.*" Následující judikatorní rozhodnutí podporuje výše uvedené implicitně, a sice prostřednictvím možnosti uložit pořádkovou pokutu. Jedná se o **Usnesení Městského soudu v Praze, sp. zn. 14 Co 285/2004**, ve kterém bylo stanoveno, "*že za podmínek § 53 odst. 1 OSŘ je soudní exekutor s výjimkou případů dle ustanovení § 34 odst. 3 exekučního řádu oprávněn uložit pořádkovou pokutu.*"

⁴⁴ Novela exekučního řádu zákonem č. 428/2011 Sb. a zákonem č. 396/2012 Sb. nově zavádí místo termínu "provedení exekuce" termín "vedení exekuce".

3 POSTAVENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA VE VZTAHU K DAŇOVÉMU ŘÍZENÍ

Nová právnická profese soudního exekutora vznikla na základě zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád, který nabyl účinnosti 1. května 2001. Základní ideou bylo především zefektivnit výkon pravomocně přiznaných titulů, protože soudní soustava nebyla schopná tak velký objem pohledávek účinně vymáhat v rámci výkonu rozhodnutí. Lze tedy říci, že zde byly dvě hlavní myšlenky: **za prvé celý proces vymáhání zefektivnit a za druhé ulevit agendě soudů.**

Když se podívám zpět, konstatuji, že obě hlavní myšlenky byly zcela naplněny. Exekuční činnost se natolik osvědčila, že novela občanského soudního řádu prostřednictvím zákona č. 404/2012 Sb. dokonce výrazným způsobem omezila tzv. "dvojkolejnost" tím, že řadou přímých, ale i nepřímých omezení jednoznačně preferuje exekuce oproti soudnímu výkonu rozhodnutí.

Nyní stručně pojednám o externalitách, jakožto účincích (pozitivních nebo negativních), které vznikají vlivem ekonomického nebo legislativního rozhodnutí.

V důsledku zavedení institutu soudního exekutora do právního řádu České republiky spatřuji pozitivní externalitu jednoznačně v tom, že představuje účinný způsob vymahatelnosti práva, a to i u takových typů povinných, u nichž byl soudní výkon rozhodnutí neúspěšný. Celková vymahatelnost práva se v oblasti peněžitých pohledávek pohybuje průměrně na hranici 60 % oproti zhruba 3 % vymahatelností před rokem 2001. U pohledávek, jejichž předmětem je nepeněžitě plnění, je celková vymahatelnost dokonce 100 %. **Za negativní externalitu považuji především** vznik obchodování v oblasti správy a vymáhání bagatelních pohledávek, občasný výskyt falešných exekutorů či inkasních agentur, které veřejnost velmi často zaměňuje s činností soudních exekutorů a exekuční činností. Poslední velká novela exekučního řádu se s právě uvedenou negativní externalitou snažila vypořádat tím, že dle ustanovení § 124b odst. 1 a 2 exekučního řádu je správním deliktem, *"pokud právnická nebo podnikající fyzická osoba použije označení soudní exekutor nebo svoji činnost označí jako výkon rozhodnutí a od nich odvozené tvary slov či jiné označení způsobí vyvolat*

nebezpečí záměny, přestože nevykonávají exekutorský úřad nebo neprovádí nucený výkon rozhodnutí."

3.1 DAŇOVĚ PRÁVNÍ KLASIFIKACE ČINNOSTI SOUDNÍHO EXEKUTORA

S účinností exekučního řádu byla v České republice zavedena možnost nuceného výkonu exekučních titulů autorizovanými osobami, které jsou hmotně zainteresovány na výsledku exekuce. Nastavení ekonomických parametrů jejich činnosti je základní zárukou nezávislého a odpovědného výkonu zákonem svěřených pravomocí.⁴⁵

Exekutor vykonává exekuční činnost a další činnosti za úplatu. Činnost exekutora je neslučitelná s jinou výdělečnou činností s výjimkou správy vlastního majetku. Exekutor však může i za úplatu vykonávat činnost vědeckou, publikační, pedagogickou, tlumočnickou, znaleckou, uměleckou.⁴⁶

Z výše uvedeného pak plyne, že soudní exekutor vykonává svou činnost jako svobodné povolání a je podnikatelem, který vykonává činnost za úplatu. Na výkon jeho činnosti se nevztahuje živnostenský zákon, avšak soudní exekutor je jako podnikatel povinen platit daň ze svého příjmu dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a za stanovených podmínek i daň z přidané hodnoty dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Soudní exekutor, přes regulaci trhu, na kterém podniká, nese jako podnikatel riziko podnikatelského neúspěchu a v případě předlužení může být podroben i režimu insolvenčního zákona.

Elementárním příjmem soudního exekutora, který je základem pro odvod daně z přidané hodnoty a daně z příjmů, je odměna exekutora, která jako taková představuje jednu ze tří složek nákladů exekuce. Náklady exekuce tvoří odměna exekutora a náhrada paušálně určených či účelně vynaložených hotových výdajů včetně náhrady za ztrátu času při provádění exekuce, náhrady za doručení písemností. Detailnímu

⁴⁵ KASÍKOVÁ, Martina. *Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád): Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. S. 7. ISBN 978-807-4001-796.

⁴⁶ § 3 odst. 2 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

výkladu této problematiky věnuji samostatnou kapitolu. Nyní je ovšem důležité uvést, že odměna exekutora se řídí zákonným režimem vyhlášky č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem (dále jen "exekuční tarif").

Odměna soudního exekutora pak může být **smluvní nebo mimosmluvní**. Smluvní odměna není nákladem exekuce. Mimosmluvní odměna je stanovena v závislosti na druhu exekuce procentní sazbou z vymoženého plnění nebo pevnou sazbou pro případy nepeněžitých exekucí. Odměna soudního exekutora za další činnost je závislá na typu této činnosti, např. v případě právní pomoci platí pro určení odměny advokátní tarif, pro provádění dražby movité nebo nemovité věci zákon o veřejných dražbách.

Z právě uvedeného pak jednoznačně plyne, že stát může exekutorovi poskytovat úplatu pouze ve vymezených a v podstatě výjimečných případech, kdy byla exekutorovi z iniciativy soudu uložena určitá činnost vykonávaná pro soud (činnost podle § 76 exekučního řádu nebo činnost podle § 9 zákona č. 279/2003 Sb., o výkonu zajištění majetku a věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů). V ostatních případech je úplata exekutorovi poskytována jinými, obvykle soukromoprávními subjekty.

Problematiku odměny soudního exekutora se zaměřením na následnou daňovou povinnost řeší **nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 372/04**, ve kterém je stanoveno: *"Ústavní soud při svých úvahách zohlednil primárně charakter činnosti vykonávané exekutorem tak, jak vyplývá z exekučního řádu. Stát exekučním řádem přenesl na exekutory část svých pravomocí. Současně stanovil, že exekutor vykonává tuto činnost nezávisle a nestranně (§ 2 exekučního řádu). Nezávislost exekutora je zabezpečena v rámci exekučního řádu různými způsoby, mimo jiné též úpravou, obsaženou v § 3, dle něhož exekutor vykonává exekuční a další činnost za úplatu a současně je omezen na výdělečných činnostech - jeho činnost je neslučitelná s jinou výdělečnou činností s výjimkou správy vlastního majetku (může však i za úplatu vykonávat činnost vědeckou, publikační, pedagogickou, tlumočnickou, znaleckou a uměleckou). Nezávislost exekutora (i ekonomická) na státu je základním předpokladem exekutorovy nestrannosti při výkonu exekuční činnosti. Vzhledem k premise, že náklady exekutora musí být uhrazeny, tedy musí být zajištěna "úplata", jak zaručuje § 3 exekučního řádu, není*

možné náhradu nákladů exekutora odmítnout s odkazem na subsidiární užití občanského soudního řádu pro nedostatek "procesního zavinění". Pro tento případ exekuční řád zjevně "stanoví jinak" a subsidiární použití OSŘ, na nějž odkazuje § 52 exekučního řádu, je vyloučeno. Náklady exekuce tedy musí hradit buď povinný a není-li to možné, tedy jestliže soud dospěje k závěru, že jsou důvody pro to, aby neuložil povinnost k náhradě řízení povinnému, musí být rozhodnuto o uložení povinnosti náhrady nákladů oprávněnému. Oprávněný tak musí při podání návrhu na provedení exekuce toto riziko s ohledem na možnosti povinného zvážit. Každé takové rozhodnutí soudu musí být pochopitelně řádně odůvodněno. Jestliže soud při svém rozhodování o náhradě nákladů exekutorovi zcela pominul kogentní ustanovení § 3 exekučního řádu a nárok na úplatu exekutorovi odepřel, vymyká se jeho rozhodnutí zcela zjevně nosnému principu, na němž je exekuční řád vybudován, a ohrožuje pro futuro nezávislost exekutora."

Bohužel, shora citovaný názor byl tímž soudem opakovaně změněn, například v **nálezu II. Ústavního soudu 150/04**, kde bylo stanoveno, že "*exekutor jako podnikatel má z úspěšného provedení exekuce zisk (odměnu), ale současně nese i riziko spočívající v tom, že majetek povinného nebude postačovat k uspokojení oprávněného, ale i nákladů exekuce. Toto riziko nelze bezdůvodně přenášet na osobu oprávněnou.*"

Ústavní soud konstantně stanovuje, že soudní exekutor je podnikatel, který musí nést rizika svého podnikání při zastavení exekuce pro nemajetnost povinné osoby. Jsem ovšem přesvědčen o tom, že se tento názor nevypořádává s postavením soudního exekutora jako podnikatele v kontextu ustanovení § 30 exekučního řádu. Zde je totiž stanoveno, že soudní exekutor může odmítnout provedení úkonu pouze v taxativně vymezených případech. Prvním případem je, že provedení úkonu by odporovalo zákonu nebo právním předpisům, a v případě druhém, jestliže oprávněný nesložil přiměřenou zálohu na náklady exekuce, nejde-li o exekuci k vymožení výživného nezletilého dítěte.

Z uvedeného je pak patrné, že nelze zcela ztotožnit postavení soudního exekutora s postavením podnikatele, protože soudní exekutor právě na rozdíl od podnikatele má velmi úzkou možnost odmítnout provedení úkonu. Za protizákonné jednání soudního exekutora by pak bylo jednoznačně považováno takové chování, kdy by odmítl provedení exekuce například z ekonomických nebo geografických důvodů, protože

z vlastní zkušenosti má povědomí o veliké nákladovosti provedení exekuce ve spojení s rizikem, že exekuce skončí nemajetností.

3.2 DŮSLEDKY POSTAVENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA JAKO PODNIKATELE

Základní úlohou soudního exekutora je vykonávat exekuční činnost a další činnost v souladu s exekučním řádem. Ovšem k tomu, aby soudní exekutor mohl spolehlivě naplnit jeden ze základních zákonných požadavků pro výkon exekuční činnosti, tedy aby v souladu s ustanovením § 46 odst. 1 exekučního řádu "*postupoval exekutor v exekuci rychle a účelně,*" musí bezesporu mít kvalitní zázemí svého exekutorského úřadu s ohledem na technické vybavení atd. V důsledku naplnění takových povinností vzniká soudnímu exekutorovi řada nákladů⁴⁷, které z hlediska daňového a účetního mají odlišný režim, než režim nákladů exekuce⁴⁸. Je tedy patrné, že je nutné u soudního exekutora rozlišovat **dvojitý přístup k účtování a vzniku daňové povinnosti**⁴⁹. Účtování, které je obsahovou náplní této kapitoly, se týká veškerých nákladů a výnosů, které se nevztahují ke konkrétní exekuci, ale týkají se obecně výkonu exekuční činnosti, jejímž prostřednictvím se soudní exekutor zejména snaží naplnit zákonný požadavek uvedený v ustanovení § 13 exekučního řádu, podle něhož soudní exekutor řídí a zabezpečuje činnost exekutorského úřadu v kontextu již výše citovaného ustanovení § 46 odst. 1 exekučního řádu, které hovoří o rychlosti a účelnosti postupu soudního exekutora.

Předmětem této kapitoly bude **rozběr činností a z nich vyplývajících daňových povinností soudního exekutora**, které budou vždy obohaceny o praktický příklad z praxe zaúčtovaný dle platné právní úpravy a pravidel zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Podotýkám, že exekutor uskutečňuje mnoho činností, aby zajistil řádný chod svého úřadu. Jedná se o technické zázemí budovy exekutorského úřadu, pronájem skladových

⁴⁷ Za pořízení technického vybavení exekutorského úřadu.

⁴⁸ Daňový a účetní režim nákladů exekuce je předmětem další části této práce.

⁴⁹ Zejména s ohledem na daň z přidané hodnoty.

prostor, pořízení vozového parku pro účely realizace mobiliární exekuce a řadu dalších podobných akvizic. Není však možné rozložit vzniklé náklady mezi probíhající exekuční řízení a nechat si je uhradit prostřednictvím vymoženého plnění. Tyto vzniklé náklady jsou vždy hrazeny až z příjmu, který soudní exekutor získá z ukončené exekuce, resp. až z pravomocně přiznaných nákladů v rámci příkazu k úhradě nákladů exekuce⁵⁰.

Je zde tedy zjevný vztahový kontext mezi náklady a odměnou exekutora, která slouží ke krytí výše uvedených nákladů, ovšem až poté, kdy je vypočítána a pravomocně přiznána v rámci konkrétní exekuce prostřednictvím příkazu k úhradě nákladů exekuce. Pokud bych se na situaci podíval z opačného úhlu pohledu, tak do té doby, dokud exekutor nemá pravomocně přiznanou odměnu exekutora z příkazu k úhradě nákladů exekuce, tak se dá de facto tvrdit, že nemá ani žádné finanční prostředky na pořízení movitých věcí technického charakteru k tomu, aby mohl zabezpečit chod svého úřadu. Námitku, že jako každý podnikatel musí mít i soudní exekutor svůj základní kapitál k tomu, aby mohl začít s exekuční činností, samozřejmě připouštím a doplním ji o to, že soudní exekutor, stejně jako každý jiný podnikatel, vykonává exekuční činnosti za účelem zisku, ze kterého by následně mohl rozvíjet svoji činnost. Takovým příjmem je právě pravomocně přiznaná odměna z příkazu k úhradě nákladů exekuce.

Pokud jsem uvedl, že účetní a daňový režim soudního exekutora má **dvojitý režim**, kdy jeden je **standardní**, jako mají všichni ostatní podnikatelé, a druhý **speciální**, který se týká konkrétní exekuce a nákladů pravomocně přiznaných až na základě pravomocného příkazu k úhradě nákladů exekuce, nabízí se další elementární diferenciativní kritérium mezi takto vzniklými náklady, kterým je účelnost. Je totiž základní podmínkou, aby náklady vzniklé v rámci konkrétní exekuce byly účelné. Ovšem náklady v množině první (standardní) dle mého členění takový požadavek nemají. Je totiž na subjektivním vnímání soudního exekutora, zda bude mít vozový park o třech nebo pěti automobilech. Toto ovšem zásadně neplatí v případě nákladů exekuce a je v hrubém rozporu se zásadami exekučního řízení. Zde totiž musí být každý náklad účelný a řádně

⁵⁰ Této problematice se věnuji v samostatné kapitole.

odůvodněný⁵¹. O účelnosti nákladů exekuce pojednám v dalších kapitolách i s odkazem na aktuální a relevantní judikaturu.

Budu-li tedy pojednávat o účetních a daňových aspektech nákladů a výnosů soudního exekutora, vždy půjde o množinu první, tedy množinu nákladů, které slouží naplnění zákonného požadavku § 13 exekučního řádu v duchu ustanovení § 46 odst. 1 exekučního řádu.

Každý zdravý, fungující a konkurenčně odolný podnikatelský subjekt má určitým způsobem **vymezenou organizační strukturu**. Ani exekutorské úřady nejsou v tomto výjimkou. V praxi si lze jen těžko představit situaci, kdy soudní exekutor bude měsíčně vypočítávat mzdové nároky svých zaměstnanců a odvádět za ně daně do státního rozpočtu. Dnešní úřady na tuto činnost mají speciální odbory, oddělení či úseky svých úřadů. Například soudní exekutorka JUDr. Jitka Wolfová, Exekutorský úřad Plzeň-město, člení svůj úřad na 5 základních odborů⁵². Dle jejího organizačního řádu se daňově účetní agendou zabývá ekonomický odbor. Soudní exekutorka vymezuje jeho působnost následujícím způsobem: *"Odbor ekonomický je odpovědný za odbornou správu vymoženého plnění a současně spravuje i finance vnitropodnikové, mzdy zaměstnanců a eviduje docházku. Nedílnou součástí povinností zaměstnanců ekonomického odboru je hmotná odpovědnost za přijaté a svěřené finanční prostředky."*⁵³ Odpovědná osoba, jež je v organizačním řádu označena jako finanční a mzdový účetní, je ze své pozice dle organizačního řádu odpovědná za následující agendu: *"Finanční a mzdový účetní je zaměstnanec, který připravuje podklady pro podvojně účetnictví a komplexně spravuje celou mzdovou agendu včetně evidence docházky zaměstnanců. Dalším obsahem jeho pracovní náplně je mimo jiné ukládání*

⁵¹ Soudní exekutor například nemůže provádět místní šetření a náklady z něho přičítat na vrub povinného, když si tyto informace mohl zjistit prostřednictvím levnější formy součinnosti s třetími osobami, např. prostřednictvím České pošty, s. p., nebo dokonce od Policie České republiky, která informace poskytuje ze zákona zcela zdarma.

⁵² Administrativní odbor, právní odbor, odbor mobiliárních exekucí, ekonomický odbor a obchodní odbor.

⁵³ § 24 odst. 1 Organizačního řádu Exekutorského úřadu Plzeň-město, sp. zn. 01/01/2012.

finanční hotovosti z exekutorského úřadu do banky, zpracovávání údajů o platebních operacích z banky a vystavování faktur."⁵⁴

3.3 VEDENÍ ÚČETNICTVÍ A DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA

Nyní pojednám o tom, jakým stylem se soudní exekutor vypořádává s problematikou vedení účetnictví, jaký model aplikuje v této složité oblasti. V zásadě existují **dva možné způsoby řešení a jeden způsob hybridní. U prvního způsobu** soudní exekutor zaměstnává v pracovně právním poměru specialistu na účetnictví, který rovněž spravuje mzdovou agendu, má povinnosti plynoucí z daně z přidané hodnoty atd. **Druhou variantou** je situace, kdy soudní exekutor využívá plně služeb externí daňové firmy, která kompletně zabezpečuje výše uvedenou agendu.

Hybridním způsobem, a troufám si říci, že v oblasti exekucí hojně využívaným, je rozdělení agendy mezi specializovaného zaměstnance a externí účetní firmu. V takovémto modelu pak zaměstnanec exekutora zpracovává jednoduché úkony v souvislosti s vedením účetnictví, připravuje podklady pro externího daňového poradce, kompletně vede mzdovou agendu, která je v dnešní době automatizována na specializovaném softwaru. Úloha externího daňového poradce nebo účetního je pak taková, že v nastavených intervalech, cca jednou měsíčně, dochází do sídla soudního exekutora a přebírá si od zaměstnance exekutora připravené podklady k zaúčtování dle zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví. Do obsahové náplně externí účetní firmy pak jednoznačně také patří vyhotovení daňového přiznání a s tím související odpovědnost za jeho správnost a včasné odevzdání příslušnému správci daně.

3.3.1 ŘÁDNÉ DAŇOVÉ TVRZENÍ

Soudní exekutor, jakožto daňový subjekt, má obligatorní povinnost podat řádné daňové tvrzení dle ustanovení § 135 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen "daňový řád"), a to do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (§ 136 odst. 1).

⁵⁴ § 24 odst. 3 Organizačního řádu Exekutorského úřadu Plzeň–město, sp. zn. 01/01/2012.

Ovšem s ohledem na předchozí výklad je častější situace, kdy exekutor (byť jen částečně) využívá služeb externího daňového poradce a naplňuje tak skutkovou podstatu ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu: *"Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se přiznání podle odst. 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud v šestiměsíční lhůtě tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována."*

3.4 PRAMENY DAŇOVÉHO PRÁVA PRO EXEKUČNÍ ČINNOST

Z hlediska Kelsenovy pyramidy právních norem musí soudní exekutor v rámci daňové agendy znát a pracovat s následujícími **prameny daňového práva**⁵⁵:

- ratifikované mezinárodní smlouvy a přímo aplikovatelné normy komunitárního práva,
- ústavní pořádek České republiky, in concreto čl. 11 odst. 5. Listiny základních práv a svobod⁵⁶, kdy tento článek je projevem zásady nullum tributum sine lege,
- zákony,
- nařízení vlády,
- vyhlášky.

Z hlediska **zákonů hmotněprávních**, které se přímo dotýkají exekuční činnosti institutu soudního exekutora a exekučního řízení, se jedná zejména o:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

⁵⁵ Někteří autoři využívají termínu berní právo, zejména pak publikace Finanční právo a finanční správa autora Petra Mrkývky.

⁵⁶ Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Z procesně právních předpisů daňového práva, které jsou aplikovatelné pro účely exekuční činnosti, je to zejména **zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád**, který ustanovením § 265 derogoval do doby své účinnosti⁵⁷ zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

3.4.1 POKYNY ŘADY D MINISTERSTVA FINANCÍ

Pro potřeby daňové praxe, která se obecně exekucí přímo dotýká, mají významnou úlohu také Pokyny řady D ministerstva financí, které obsahují podrobná pravidla daňově právních vztahů. Jejich legislativní význam a vůbec úloha se shledává v tom, že se jedná o předpisy, které postrádají obecnou závaznost. Ministerstvo financí je vydává k sjednocení interpretační praxe daňových zákonů. Lze tedy shrnout, že jsou jimi vázáni pouze zaměstnanci orgánů finanční správy, pro které tyto pokyny představují normativní instrukce. Pokyny řady D jsou k dispozici na portálu ministerstva financí⁵⁸.

Z velkého množství pokynů bych vyzdvihl **pokyn č. D-345** uvedený pod č. j. 43/123 039/2010-431, jehož obsahovou náplní bylo zrušení explicitně uvedených pokynů řady D v souvislosti se zrušením zákona o správě daní a poplatků, který, jak již bylo uvedeno, nahradil daňový řád. Klíčovou úlohu představuje **pokyn D-6**⁵⁹, který přináší důležité změny ve výkladu a současně stanoví jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, in concreto meritorně obsahuje ustanovení týkající se fyzických osob, právnických osob, daňově účinných a daňově neúčinných výdajů. Tento pokyn nahradil další, do té doby významný pokyn č. D-300 uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 11-12/2006 včetně jeho oprav, pokyn č. D-324 uveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 4/2009 a přejal Sdělení č. 25 k pokynu č. D-300 uveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 8-9/2007.

⁵⁷ 1. ledna 2011.

⁵⁸ Ministerstvo financí České republiky. Dostupné z URL: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/danove_pokyny.html [Cit. 2014-03-24]

⁵⁹ Tento pokyn bylo možné poprvé aplikovat na zdaňovací období 2011.

Považuji ovšem za nutné doplnit výše uvedenou myšlenku o právní závaznosti pokynů řady D a zdůraznit, že text pokynu v žádném případě není závazný. Jedná se o výklad zákona doporučený Generálním finančním ředitelstvím. Každý daňový subjekt na svoji zodpovědnost posoudí, zda se tímto výkladem bude či nebude řídit. Respektování textu pokynu však zaručí nekonfliktní průběh daňové kontroly, jiný postup pak musí být daňovým subjektem při daňovém řízení obhájen a musí být prokázán soulad s platným zákonem. K právě uvedenému doplňuji judikaturu Nejvyššího správního soudu, in concreto rozhodnutí **Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005 čj. 2 Ans 1/2005-57**, které deklaruje právní postavení a závaznost Pokynů řady D: *"Není pochyb, že pokyn D-144 není obecně závazným právním předpisem, nýbrž vnitřním předpisem, který určuje, jak mají postupovat finanční ředitelství, tj. orgány podrobené řídicí pravomoci Ministerstva financí ve smyslu § 11 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a těmto finančním ředitelstvím podřízené [§ 9 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech] finanční úřady. Není pochyb o tom, že uvedený vnitřní předpis ministerstva nemůže upravovat práva a povinnosti soukromých osob, nýbrž může toliko ukládat úkoly osobám podléhajícím řídicí pravomoci toho, kdo vnitřní předpis vydává. Uvedený vnitřní předpis však není pro soukromé osoby, jichž se činnost finančních úřadů dotýká, tj. pro daňové subjekty, bez právního významu."*

3.4.2 PRÁVNÍ ÚPRAVA POMŮCEK

K celkové komplexnosti musím uvést ještě další podstatnou skutečnost předvídanou ustanovením § 98 daňového řádu, a sice daňové pomůcky, jež dle mého názoru do oblasti týkající se pramenů daňového práva patří. Jedná se sice o procesní postup spadající do daňového řízení, nicméně osobně jej považuji za alternativu, když nejsou dodržovány povinnosti předvídané zákony, jež upravují jednotlivé daně⁶⁰. V běžných případech by k použití pomůcek vůbec nemělo dojít. Zákonná úprava totiž logicky dává přednost stanovení daně dokazováním, k čemuž daňové subjekty vedou účetnictví,

⁶⁰ Například zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména Díl 5, který se zabývá daňovými doklady.

popřípadě jiné obdobné evidence, uschovávají si doklady, smlouvy a další důkazy o provedených transakcích, sestavují daňová přiznání.

Jestliže chybí důkazy, a přesto je nutno daň stanovit, je zřejmé, že tato náhradní forma nemůže být přesná a je tak více či méně odhadem či představou finančního úřadu o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. V ustanovení § 98 daňového řádu je uveden **demonstrativní výčet možných pomůcek**⁶¹. Je tedy patrné, že z uvedeného ustanovení plyne, že ucelený a výčtově uzavřený seznam pomůcek neexistuje a absentuje rovněž také zákonné ustanovení, které by uvádělo seznam pomůcek in concreto.

Daňový subjekt nemá možnost si zkušebně vypočítat, jaká bude jeho daňová povinnost, kdyby správce daně ji vypočítal na základě pomůcek a nikoliv na základě dokumentace, kterou předvídají a její obligatorní náležitosti upravují konkrétní daňové zákony. Vše tedy záleží na vnitřní metodice finančních úřadů, která je přístupná pouze jejich zaměstnancům. Samu neexistenci závazného seznamu pomůcek lze asi těžko napadnout. Jeho absence je jasná – pokud by bylo dopředu známo, kolik je maximálně v daném případě možné vyměřit, svádělo by to ty úspěšnější k náhlým ztrátám jejich účetnictví a obdobných evidencí.⁶²

3.5 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY MIMO REŽIM PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE

Daň z přidané hodnoty jednoznačně definuji jako daň, která je profilovou nepřímou daní, jež je neutrální a zatěžuje sice konečného spotřebitele, ale odvádí ji dodavatel. Svoji koncepcí daň z přidané hodnoty vytěsňuje možnosti daňových úniků, a tím tak nastoluje jasnou daňovou disciplínu podnikatelským subjektům. Proto se tak často využívá ve světě, konkrétně v členských zemích Evropské unie.

⁶¹ "a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny; b) podaná vysvětlení; c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností; d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní".

⁶² BURDA, Zdeněk. *Stanovení daně podle pomůcek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. S. 13. ISBN 978-80-7357-513-7.

Dále uvedu podmínky a způsob účtování daně z přidané hodnoty **mimo režim vydávání příkazu k úhradě nákladů exekuce** a budu se zabývat tou činností soudního exekutora, která slouží k zabezpečení činnosti exekutorského úřadu a je předmětná pro daň z přidané hodnoty.

3.5.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Platná právní úprava vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty"), ve znění zákona č. 241/2013 Sb. a zákonného opatření Senátu č. 344/2013⁶³. Tento zákon, který je účinný od května 2004, byl v průběhu své existence mnohokrát novelizován a nahradil právní úpravu obsaženou v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, kterým byla daň z přidané hodnoty zavedena s účinností od 1. ledna 1993 do naší daňové soustavy.

Považuji za podstatné uvést tu skutečnost, že oblast daně z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, a proto celá řada ustanovení nachází svůj původ v unijní legislativě, která je pro členské státy závazná.

Neopomím ani Pokyn č. D-247, který se meritorně týká činnosti advokátů, rozhodců, notářů, soudních exekutorů, správců konkurzní podstaty, znalců, tlumočnicků a likvidátorů.

3.5.2 EXEKUČNÍ A JINÁ ČINNOST JAKO PŘEDMĚT DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Ustanovení § 2 a § 2a zákona o dani z přidané hodnoty uvádí taxativní výčet předmětu daně z přidané hodnoty. V rámci exekučního řízení jsou z hlediska předmětu daně z přidané hodnoty přímo aplikovatelné možnosti uvedené v ustanovení § 2 odst. 1 písm. a), b) výše uvedeného zákona. In concreto se jedná jak o *"dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,"* a současně *"také poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci*

⁶³ Od 1. 1. 2015 budou účinná ustanovení na základě znění zákona č. 458/2011 Sb. a 502/2012 Sb. Od 1. 1. 2016 budou účinná ustanovení na základě zákona č. 370/2011 Sb. a 500/2012 Sb.

uskutečňování ekonomické činnosti v tuzemsku." Předmět daně je v tomto ustanovení uveden toliko obecně. Pro konkrétní vymezení odkazují na ustanovení § 13 a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty. Studium ustanovení § 13, které rozvíjí ustanovení § 2 odst. 1 písm. a), docházím k poznatku, že za způsob provedení exekuce prodejem movitých věcí a nemovitých věcí⁶⁴ lze zcela jistě považovat i dražbu nemovité věci, jakožto převodu majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu.

Pokud se zaměřím na ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ve spojitosti s ustanovením § 14 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty docházím k tomu, že exekuční činnost je specifikovaná ustanovením § 1 odst. 2 exekučního řádu jako *"nucený výkon exekučních titulů"*. Podle ustanovení § 3 odst. 1 exekučního řádu *"exekutor vykonává exekuční činnost a další činnost za úplatu"* na základě vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb. o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem, což nesporně naplňuje předpoklady právě uvedených ustanovení daňového řádu, kdy za poskytnutí služby se považuje také *"poskytnutí služby za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu."*

Právě uvedené závěry mohu nepochybně aplikovat také na znalce a tlumočnický dle zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, kteří obdobně jako soudní exekutoři vykonávají svoji činnost na základě soudního rozhodnutí⁶⁵ za odměnu⁶⁶ na základě Vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících.

3.5.3 SOUDNÍ EXEKUTOR JAKO DAŇOVÝ SUBJEKT DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Osoby povinné k dani z přidané hodnoty jsou uvedeny v ustanovení § 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Esenciálním termínem je ekonomická činnost. Odstavec 1 totiž

⁶⁴ § 59 odst. 1 písm. c) zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

⁶⁵ § 9 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících.

⁶⁶ § 17–19 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících.

explicitě stanoví, že "osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud není v § 5a stanoveno jinak." Ustanovení odstavce 2 pak mimo jiné stanoví, že "ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro tyto účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců." S ohledem na téma rigorózní práce považuji za důležité, že v demonstrativním výčtu je uvedena činnost právníků.

Konstatuji, že na soudního exekutora jako podnikatele je z právního hlediska nutno nahlížet ve smyslu ustanovení § 420 občanského zákoníku⁶⁷, jako na toho, "kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele." K uvedenému tvrzení, o kterém budu v širších souvislostech ještě pojednávat, uvedu nyní významné judikáty. V **ústavní stížnosti vedené pod sp. zn. II. ÚS 150/04** se stěžovatelka domáhala toho, že postavení soudního exekutora se podobá postavení zaměstnance, neboť exekutor, pokud je požádán o provedení exekuce, ji nemůže odmítnout. Ústavní soud však jednoznačně uvedl, že tvrzení stěžovatelky není správné, neboť dle názoru soudu "exekutor při své činnosti není v takovém vztahu k oprávněnému, že by jej bylo možno (třeba i per analogiam) považovat za zaměstnance oprávněného. Naopak exekutor vystupuje při své činnosti v postavení podnikatele podle obchodního zákoníku."⁶⁸

Podnikáním se rozumí činnost, prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku. Z této definice vyplývá základní charakteristika postavení podnikatele – soustavná činnost prováděná za účelem dosažení zisku a ve vztahu k oprávněnému na vlastní riziko. Je třeba zdůraznit, že exekutor jako podnikatel má z úspěšného provedení exekuce zisk (odměnu), ale

⁶⁷ Dříve ustanovení § 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

⁶⁸ Resp. § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

současně nese i riziko spočívající v tom, že majetek povinného nebude dostačovat k uspokojení oprávněného, ale i nákladů exekuce. Toto riziko nelze bezdůvodně přenášet na osobu oprávněnou."

Uvedený judikát byl rozvinut **Usnesením Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 158/05 ze dne 25. 8. 2005**, kde bylo stanoveno, že *"vzhledem k tomu, že funkce exekutora má rysy výkonu veřejnoprávní funkce – úkony exekutora v exekučním řízení se považují za úkony soudu, exekutora provedením exekuce pověřuje soud (§ 28 exekučního řádu) a exekutor nemůže toto pověření k provedení exekuce odmítnout (exekutor je vyloučen z provedení exekuce pouze za podmínek uvedených v § 29 exekučního řádu) – nelze než konstatovat, že exekutor má právo na uhrazení odměny v plné či alespoň v poměrné výši za jím vykonanou práci."*

Na právě uvedených principech je postavena řada dalších meritorně souvisejících rozhodnutí soudů. Uvedené judikáty tedy utvrzují v tom, že osoba exekutora je jednoznačně subsumovatelná pod výše uvedená ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, což znamená, že exekutor, pokud splňuje další obligatorní podmínky⁶⁹, je povinný odvádět daň z přidané hodnoty.

3.5.4 USKUTEČNĚNÍ PLNĚNÍ A DAŇOVÁ POVINNOST SOUDNÍHO EXEKUTORA

Z hlediska ustanovení § 21 zákona o dani z přidané hodnoty je stanoveno datum vzniku povinnosti priznat daň a data k uskutečnění zdanitelného plnění. Z hlediska obsahové náplně rigorózní práce musím vyzdvihnout v obecné rovině tu skutečnost, že v § 21 odst. 3 je výslovně uvedeno, *"že při dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyrozumění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve. Při přenechání nemovité věci k užívání podle § 13 odst. 3 písm. d) se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem přenechání nemovité věci k užívání."* Z obsahu § 21 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů je zřejmé, že *"při poskytnutí*

⁶⁹ Zejména obligatorní podmínky uvedené v marginální rubrice Plátcí (§ 6–6i) zákona o dani z přidané hodnoty. Dále se rozlišuje povinná registrace a dobrovolná registrace plátce (§ 94–95 zákona o dani z přidané hodnoty).

služby⁷⁰ se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu na přijatou úplatu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve."

K této problematice si dovoluji uvést významný judikát, a sice **Nález Ústavního soudu České republiky pod II. ÚS 288/05 ze dne 31. 8. 2005**, kdy bylo stanoveno, že *"dnem uskutečnění zdanitelného plnění u služeb poskytovaných advokáty je den, kdy se advokát dozví o tom, že jeho povinnost tyto služby poskytovat skončila. Ve světle zákona o změně některých dalších zákonů z toho také vyplývá, že ustanovení obhájci, kteří jsou povinni platit daň z přidané hodnoty, tak mají povinnost činit po 1. 5. 2004 vždy v režimu zákona o dani z přidané hodnoty, a nikoli podle předchozích právních předpisů. Je také třeba zdůraznit, že současnou právní úpravu je nutno chápat jako narovnání postavení advokátů (a dalších osob poskytujících své služby podle zvláštních zákonů) se soudními exekutory, kterým předchozí právní úprava nárok na zaplacení částky odpovídající této dani již přiznávala (viz § 87 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti). Povinnost platit daň z přidané hodnoty existovala i před nabytím účinnosti v současnosti platného zákona o dani z přidané hodnoty."*

3.5.5 DAŇOVÉ DOKLADY VYDÁVANÉ V RÁMCI EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ

Z hlediska administrativy jsou daňové doklady elementárními důkazními prostředky sloužícími správci daně ke zjištění, zda nedochází ke krácení daňové povinnosti. Je potřeba zmínit, že zákon o dani z přidané hodnoty relativně detailně upravuje definici vystavování a náležitostí daňového dokladu. Dále je specifikován zjednodušený daňový doklad a skupina zvláštních daňových dokladů.

Poukazuji rovněž na již uvedené daňové pomůcky, které se používají v případě, kdy daňové doklady, jakožto důkazní prostředky, absentují, ať už z jakýchkoliv důvodů. Následující judikát v podobě **rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. června 2007 č.j. 9 Afs 34/2007** sice vznikl v podmínkách již aktuálně neplatné

⁷⁰ Za službu je považována také exekuční činnost dle ustanovení § 2 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

právní úpravy, ovšem jeho smysl nevyklučuje použití v podmínkách nové právní úpravy. Jeho právní věta zní: *"Předložil-li daňový subjekt navzdory opakované výzvě pouze část záznamů, jejichž vedení mu ukládal zákon a nedoložil tak, že vede záznamy o přijatých a uskutečnitelných zdanitelných plněních, že eviduje zvlášť přijaté a vystavené daňové doklady a daňové dobropisy a vrubopisy a vystavené doklady o použití, že člení plnění z dovozu a z tuzemska podle jednotlivých sazeb atd., je na místě stanovit mu daň podle pomůcek."*

Jako daňový doklad se i v činnosti soudního exekutora považují všechny standardní daňové doklady jím vydané nebo přijaté. Soudní exekutor přijímá řadu daňových dokladů souvisejících s pořízením movitých věcí nebo nemovitých věcí (technicko-administrativní vybavení exekutorského úřadu) nebo s opravou a instalací atd. Rovněž vydává faktury, například za pedagogickou, tlumočnickou, znaleckou a publikační činnost, ale také za činnost, již předvídá exekuční řád v Hlavě V, kam patří zejména právní pomoc a sepisování listin, úschovy, činnost na základě pověření soudem a dobrovolná dražba, sepisování exekutorských zápisů osvědčujících děje a stavy věcí. Zdůrazňuji, že kategorie uvedených příjmů a výdajů, které nesouvisí s konkrétním exekučním řízením, nepodléhá režimu vydání příkazu k úhradě nákladů exekuce.

3.5.6 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Plátce ovšem v intencích ustanovení § 99a zákona o dani z přidané hodnoty má možnost rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí, pokud splní podmínky uvedené v odstavci 1 písm. a); b); c); d) § 99a.

V souvislosti se zdaňovacím obdobím nemohu opomenout některá další ustanovení, která mají spíše technický charakter. Zejména ustanovení § 101 zákona o dani z přidané hodnoty, které se zabývá daňovým přiznáním a splatností daně, kdy dle odstavce 1 *"je plátce povinen dodat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Vlastní daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží podle § 20, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy."* S právě uvedeným ustanovením věcně souvisí také § 105 téhož zákona, který upravuje vrácení nadměrného odpočtu. *"Vznikne-li v důsledku*

vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření."

3.5.7 MECHANISMUS VÝPOČTU A TECHNIKA ÚČTOVÁNÍ DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V RÁMCI EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ

Podstatou daně z přidané hodnoty je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku. Mechanismus daně z přidané hodnoty tedy odstraňuje duplicitu daně, na daň již jednou zaplacenou v ceně zpracovatelských komodit se již znovu nevaluje. Dani podléhá jen nová výroba, výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují.⁷¹

Situace s poskytováním služeb je o něco složitější, ovšem platí to, co bylo uvedeno výše v souvislosti s ustanovením § 21 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Na tomto místě je ale potřeba zdůraznit, že je nutné vždy zvážit, zda skutečně každé přijetí úplaty nutně vyvolává povinnost přiznat daň. Jde například o přijetí úplaty na plnění, která nejsou předmětem daně podle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty, jako přijatá náhrada škody, přijatá vratitelná kauce splňující pouze účel jistiny, mylná platba, platba přijatá jako paušální částka na nejednoznačný účel plnění, úplata přijatá předem na plnění osvobozená od daně atd.⁷²

Základem daně jsou podle ustanovení § 36 zákona o dani z přidané hodnoty platby za uskutečněné zdanitelné plnění. Základ daně tak zahrnuje vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro niž je uskutečňováno zdanitelné plnění. Vedlejšími výdaji jsou zejména náklady na přepravu, pojištění, provize. Základ daně zahrnuje také materiál přímo související s poskytovanou službou. Citovaná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nelze ve vztahu k exekuční činnosti vyložit jinak, než že nákladem exekuce je

⁷¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. BECK, 2003. S. 153. ISBN 80-7179-413-9.

⁷² LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: 2010*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, s. r. o., 2010. S. 296. ISBN 978-80-7263-593-1.

i daň z přidané hodnoty, je-li exekutor jejím plátcem. Základem daně je celková částka nákladů exekuce zahrnující odměnu exekutora i všechny náhrady, tedy náhradu hotových nákladů vztahujících se k prováděné exekuci, náhradu za doručení písemností i náhradu za ztrátu času. Daň z přidané hodnoty se tedy vypočte z celkové částky nákladů exekuce základní procentní sazbou. Na podporu názoru, že základ daně zahrnuje nejen odměnu, ale i veškeré náhrady, odkazují na znění § 137 odst. 3 občanského soudního řádu, po novele provedené zákonem č. 237/2004 Sb., podle kterého i při rozhodování soudu o nákladech právního zástupce v občanském soudním řízení je daň z přidané hodnoty vypočítávána z odměny a všech náhrad náležejících advokátovi. Za den uskutečnění zdanitelného plnění je třeba považovat den právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce nebo den právní moci výroku soudu, kterým byly náklady exekutora určeny.⁷³

Z hlediska účetní techniky a postupu dle zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, je nutné si uvědomit dvě základní situace. První situací je **daň na vstupu**⁷⁴, kdy plátce má nárok na odpočet daně při nákupu výkonů na vstupu, proto ji účtuje jako pohledávku za finančním úřadem⁷⁵ se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných závazků ve 3. účtové třídě⁷⁶. Druhou situací je **daň na výstupu**⁷⁷, která je předmětná při prodeji výrobků nebo poskytování služeb prostřednictvím toho, že plátce připočítá k ceně svých výrobků nebo služeb daň z přidané hodnoty, kterou účtuje jako závazek vůči finančnímu úřadu⁷⁸ se souvztažným zápisem na účtu 311⁷⁹.

Nadměrný odpočet, jenž je předvídaný ustanovením § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, nastane účetně tehdy, když daň na vstupech je vyšší než daň účtovaná při

⁷³ KASÍKOVÁ, Martina. *Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád): Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. S. 338. ISBN 978-807-4001-796.

⁷⁴ Daň z přidané hodnoty při nákupu.

⁷⁵ Na straně MD účtu 343.

⁷⁶ Účet 321 – nákup v tuzemsku.

⁷⁷ Daň z přidané hodnoty při prodeji.

⁷⁸ Na straně Dal účtu 343.

⁷⁹ Účet odběratele.

prodeji. Tato situace nastane při prodeji zboží zatíženého nižší sazbou daně, než byla při nákupu.⁸⁰

V praktických příkladech se zaměřím na typové měsíční účetní případy, které úzce souvisejí s daní z přidané hodnoty a náklady exekutora, jež vznikají v režimu mimo příkaz k úhradě nákladů exekuce. Základním kritériem je, že soudní exekutor je plátcem daně z přidané hodnoty a vede analytickou evidenci účtů.

Příklady

1. Soudní exekutor obdržel fakturu za zakoupení nového osobního automobilu pro potřeby realizace mobiliárních exekucí.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Požizovací cena bez daně z přidané hodnoty	750.000	(042) 022.1	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	157.500	343	–
Cena celkem	907.500	–	321

V rámci pořízení dlouhodobého hmotného majetku odepisovaného je vždy standardem nejprve účtovat prostřednictvím účtu 042 – pořízení dlouhodobého hmotného majetku a teprve následně dle vnitropodnikové dokumentace převést hodnotu dlouhodobého hmotného majetku, která navíc může být někdy navýšena o další náklady (například instalaci) z pořizovacího účtu na účet dlouhodobého hmotného majetku – 022.

2. Následně soudní exekutor provedl pojištění nově pořízeného osobního automobilu.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Cena pojištění	11.000	548.405	221

⁸⁰ ŽIŽKOVSKÁ, Jana. *Účetnictví 2011: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vydání. Brno: Computer Press, a. s., 2011. S. 62. ISBN 978–80–251–3422–1.

3. **Soudní exekutor přijal fakturu za nákup další licence na používaný exekuční software pro potřeby nového právního asistenta.**

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Požizovací cena bez daně z přidané hodnoty	70.000	013.101	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	14.700	343	–
Cena celkem	84.700	–	321

4. **Soudní exekutor přijal měsíční fakturu za elektřinu, plyn a vodné a stočné v budově exekutorského úřadu, kterou má ve svém vlastnictví.**

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura za elektřinu bez daně z přidané hodnoty	3.820	502.101	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	802	343	–
Faktura za plyn bez daně z přidané hodnoty	1.070	502.102	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	224	343	–
Faktura za vodné a stočné bez daně z přidané hodnoty	970	502.103	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	203	343	–
Cena celkem	7.089	–	321

5. **Soudní exekutor přijal měsíční fakturu za telefonní poplatky, internet. Rovněž přijal fakturu za pravidelné školení exekutorských koncipientů vystavenou Exekutorskou komorou České republiky.**

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura za měsíční telefonní poplatky a internet bez daně z přidané hodnoty	11.000	518.102	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	2.310	343	–
Faktura za školení koncipientů bez daně z přidané hodnoty	3.000	518.201	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	630	343	–
Cena celkem	16.940	–	321

6. Soudní exekutor nakoupil za hotové potřebné kancelářské potřeby.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Výdajový pokladní doklad na nákup kancelářských potřeb bez daně z přidané hodnoty	1.000	501.101	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	210	343	–
Cena celkem	1.210	–	211

7. Soudní exekutor přijal pravidelnou měsíční fakturu za činnost bezpečnostní agentury, která střeží mimo pracovní dobu budovu exekutorského úřadu.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura za činnost bezpečnostní agentury bez daně z přidané hodnoty	1.000	518.605	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	210	343	–
Cena celkem	1.210	–	321

8. Soudní exekutor přijal pravidelnou měsíční fakturu za činnost svého finančního poradce a pravidelnou měsíční fakturu svého právního zástupce.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura od finančního poradce bez daně z přidané hodnoty	15.000	518.701	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	3.150	343	–
Faktura od právního zástupce bez daně z přidané hodnoty	20.000	518.900	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	4.200	343	–
Cena celkem	42.350	–	321

9. Soudní exekutor přijal pravidelnou měsíční fakturu za svoz odpadu.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura za svoz odpadu bez daně z přidané hodnoty	1.500	518.300	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	315	343	–
Cena celkem	1.815	–	321

10. Soudní exekutor obdržel od České pošty, s. p., pravidelnou fakturu za svoz pošty.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura od České pošty, s. p., za svoz pošty bez daně z přidané hodnoty	1.550	518.101	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	325	343	–
Cena celkem	1.875	–	321

11. Soudní exekutor přijal fakturu za opravu používaného služebního automobilu.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura za opravu automobilu bez daně z přidané hodnoty	5.500	511.110	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	1.155	343	–
Cena celkem	6.655	–	321

Stav na účtu 343 – daň z přidané hodnoty

Popis operace	MD	D
21 % z ceny pořízeného automobilu	157.500	–
21 % z ceny pořízeného softwaru	14.700	–
21 % z ceny za spotřebu energie	802	–
21 % z ceny za spotřebu plynu	224	–
21 % z ceny za spotřebu vodného a stočného	203	–
21 % z ceny za telefonní poplatky a internet	2.310	–
21 % z ceny za školení koncipientů	630	–
21 % z ceny za nákup kancelářských potřeb	210	–
21 % z ceny za služby bezpečnostní agentury	210	–
21 % z ceny za služby finančního poradce	3.150	–
21 % z ceny za služby právního zástupce	4.200	–
21 % z ceny za svoz odpadu	315	–
21 % z ceny za svoz od České pošty, s. p.	325	–
21 % z ceny za opravu služebního automobilu	1.155	–
Celkem	185.934	–

Z uvedeného příkladu s ohledem na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty je zjevné, že daň na vstupu (tedy suma na straně MD účtu 343) je 185.934 Kč, kdežto daň na výstupu (tedy suma na straně Dal účtu 343) je nulová. Toto je dáno právě specifickými vlastnostmi exekuční činnosti jako takové. V režimu účtování mimo příkaz k úhradě nákladů exekuce totiž není v zásadě žádný legitimní způsob, jak by exekutor dosahoval výnosů. Proto účtování nákladů exekuce související s konkrétní exekucí bude předmětem až další části této práce.

3.6 DAŇ Z PŘÍJMŮ A JEJÍ VLIV NA DAŇOVOU POVINNOST EXEKUTORA

Daň z příjmů považuji za daň, která nejvíce postihuje exekuční řízení, především osobu soudního exekutora. Ohledně navazujícího výkladu zdůrazňuji vymezení postavení osoby soudního exekutora, jak je dovodila judikatura, tedy, že *"exekutor vystupuje při své činnosti v postavení podnikatele podle obchodního zákoníku. Je třeba zdůraznit, že exekutor jako podnikatel má z úspěšného provedení exekuce zisk (odměnu), ale současně nese i riziko spočívající v tom, že majetek povinného nebude dostačovat k uspokojení oprávněného, ale i nákladů exekuce. Toto riziko nelze bezdůvodně přenášet na osobu oprávněnou."*

3.6.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA DANĚ Z PŘÍJMŮ

Komplexním zákonem, jenž meritorním způsobem upravuje daň z příjmů, je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen "zákon o daních z příjmů"). Tento zákon prošel mnoha novelami, jenom od začátku roku 2012 evidují třináct pozměňovacích předpisů⁸¹. Dalším důležitým právním elementem, jenž se týká materie daní z příjmů, je Pokyn D-6⁸² Generálního finančního ředitelství, který přináší důležité změny ve výkladu a současně stanoví jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, in concreto meritorně obsahuje

⁸¹ Zákon č. 192/2012 Sb., zákon č. 399/2012 Sb., zákon č. 401/2012 Sb., zákon č. 403/2012 Sb., zákon č. 428/2012 Sb., zákon č. 503/2012 Sb., zákon č. 44/2013 Sb., zákon č. 80/2013 Sb., zákon č. 105/2013 Sb., zákon č. 160/2013 Sb., zákon č. 215/2013 Sb., zákon č. 241/2013 Sb., a zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. Ustanovení zákona č. 500/2012 Sb. jsou účinná až od 1. 1.2016.

⁸² Tento pokyn bylo možné poprvé aplikovat na zdaňovací období 2011.

ustanovení týkající se fyzických osob, právnických osob, daňově účinných a daňově neúčinných výdajů.

3.6.2 VYMEZENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA PRO ÚČELY SUBJEKTU A PŘEDMĚTU DANĚ Z PŘÍJMŮ

Subjekt daně z příjmů je upraven v ustanovení § 2 zákona o daních z příjmů, předmět daně z příjmů fyzických osob pak v ustanovení § 3 téhož zákona. Z hlediska navazujícího výkladu nyní uvedu vymezení soudního exekutora dle exekučního řádu, ze kterého vyplynou jasné právní aspekty, jež jsou nutné pro aplikaci daně z příjmů na osobu exekutora.

Ve vztahu k subjektu daně může být jmenován soudním exekutorem pouze občan České republiky, který splní **taxativně uvedené podmínky kumulativního charakteru** vyjmenované v ustanovení § 9 exekučního řádu. Mezi ně patří:

- a) získání úplného vysokoškolského vzdělání na právnické fakultě vysoké školy se sídlem v České republice,
- b) bezúhonnost,
- c) vykonání alespoň tříleté exekutorské praxe,
- d) složení exekutorské zkoušky.

Jak je výše naznačeno, soudní exekutor je do své funkce jmenován. Dle ustanovení § 10 odst. 1 exekučního řádu jmenuje exekutora do exekutorského úřadu ministr na základě výběrového řízení do 1 měsíce od ukončení tohoto řízení, a to do sídla v obvodu okresního soudu.

Je tedy zjevné, že exekuční činnost se vykonává za úplatu, kdy úplata je stanovena ve Vyhlášce č. 330/2001 Sb., exekuční tarif. Z hlediska jazykového výkladu z ustanovení § 3 odst. 1 exekučního řádu plyne, že exekutor vykonává také **další činnosti** meritorně upravené v Hlavě V exekučního řádu, in concreto se jedná o:

- poskytování právní pomoci oprávněnému nebo povinnému po vydání exekučního titulu, jakož i v souvislosti s exekuční činností a další činností,

- provádění autorizované konverze dokumentů,⁸³
- sepisování listin a vykonávání jiné činnosti,
- přijímání peněz, listin a jiných movitých věcí do úschovy v souvislosti s exekučním soudním nebo jiným řízením,
- realizování dobrovolné dražby nemovitých a movitých věcí,⁸⁴
- zajišťování majetku dle rozhodnutí vydaného v trestním řízení na základě pověření soudu nebo státního zástupce, a to osobně nebo prostřednictvím jiné osoby pověřené vykonáváním správy takového majetku.

Výše a způsob určení úplaty za činnost exekutora, kterou tvoří odměna (smluvní či mimosmluvní) a stanovené náhrady, jsou upraveny, jak již bylo výše uvedeno, Vyhláškou č. 330/2001 Sb., exekuční tarif. Tato vyhláška zahrnuje úpravu týkající se veškerých typů činnosti, které exekutor vykonává na základě zákonného zmocnění, tedy úplaty za výkon exekuční činnosti – činnosti na základě pověření soudu při nuceném výkonu exekučního titulu, ale i za výkon další činnosti exekutora upravené v Hlavě V exekučního řádu a v dalších předpisech. Exekuční řád pak v § 87–90 stanoví procesní postup při rozhodování o nákladech exekučního řízení a definuje pojem náklady exekuce.⁸⁵

Neméně důležitou je také již zmíněná **neslučitelnost s jinou výdělečnou činností**. Taxativně vymezený výčet má zamezit potenciálnímu střetu zájmů a situacím, kdy exekutor nebude postupovat nestranně a nezávisle. Proto exekutor nemůže současně vykonávat advokátní či notářskou praxi, činnost insolvenčního správce podniku, nemůže rovněž vykonávat práci v pracovním či služebním poměru a podnikat na základě živnostenského či obdobného oprávnění. Čl 4 Etického kodexu vedle obecného zákazu jiné výdělečné činnosti exekutorům rovněž výslovně zapovídá účast ve statutárních a kontrolních orgánech obchodních společností. Výjimky, jež jsou

⁸³ Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

⁸⁴ Příjem z takové činnosti je velice častý.

⁸⁵ KASÍKOVÁ, Martina. *Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád): Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. S. 9. ISBN 978-807-4001-796.

v ustanovení uvedeny taxativně, mají za účel to, aby exekutor mohl zhodnotit své odborné znalosti nabyté jednak v souvislosti s činností exekutora, ale i v jiných oborech (činnost vědecká, publikační, pedagogická, znalecká, tlumočnická), dále aby mohl využít svých výjimečných schopností (činnost umělecká) a také aby mohl využít, udržet a spravovat svůj majetek, který má ve výlučném či podílovém vlastnictví, nebo ve společném jmění manželů. V rozporu se zákazem výdělečných aktivit pak není držení akcií nebo obchodního podílu ve společnosti, udržování a pronájem nemovité věci apod., neboť se jedná o udržování a správu majetku exekutora.

Další ustanovení exekučního řádu, které má přímou návaznost na daně z příjmů, je obsaženo v § 5 a § 27, kde je explicitě uvedeno, že *"exekutor může zaměstnávat v pracovním poměru vykonavatele exekutora a další zaměstnance."*

Z výše uvedeného plynou pro účely daní z příjmů jasné závěry:

1. Soudní exekutor je subjektem daně (poplatník).
2. Současně s ohledem na to, že zaměstnává zaměstnance, je také v pozici plátce, jak uvádí ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
3. Přestože exekutor je podnikatel a současně exekuční řád kogentním způsobem vymezuje již výše uvedenou neslučitelnost s možností taxativně uvedených možností, které lze současně s činností exekutora vykonávat, platí, že z hlediska základů daně se činnost exekutora ať už přímo, či nepřímo může dotýkat všech základů daně uvedených v ustanovení § 3 odst. 1, in concreto:
 - a) příjmy ze závislé činnosti (z pozice plátce mzdy),
 - b) příjmy ze samostatné činnosti (exekuční činnost),
 - c) příjmy z kapitálového majetku (z pozice akcionáře),
 - d) příjmy z nájmu (z pozice pronajímatele),
 - e) ostatní příjmy.

3.6.3 PŘÍJMY ZE SAMOSTATNÉ ČINNOSTI

Tento základ daně považuji za profilový s ohledem na daňové aspekty plynoucí z exekučního řízení.

Příjmy ze samostatné činnosti jsou upraveny v ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů. Je třeba hned v úvodu podotknout, že výkon činnosti soudního exekutora spadá pod ustanovení § 7 odst. 1 písm. c), tedy "*příjmy z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b).*" **Příjmy z jiného podnikání** podle zvláštních předpisů zahrnují především příjmy z činnosti advokátů, daňových poradců, auditorů, lékařů, notářů apod. Např. daňoví poradci mohou daňové poradenství vykonávat po složení kvalifikační zkoušky, a to ode dne zápisu do seznamu daňových poradců. O tomto zápisu obdrží osvědčení.⁸⁶

Nyní dává logiku výše uvedený podrobný výklad o jmenování osoby soudního exekutora a vůbec o obligatorních a kumulativních podmínkách, jež zákon stanoví u osob, které se přihlásí do výběrového řízení na obsazení úřadu. Per analogiam dle odkazované literatury stran daňových poradců jednoznačně subsumuji osobu soudního exekutora pod základ daně z příjmů z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b) výše citovaného ustanovení.

Ovšem u kategorie příjmů z podnikání je u exekutora předmětné také ustanovení § 7 odst. 2 písm. a): "*příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem.*" Právě tato kategorie příjmů je výslovně a konkrétně povolena ustanovením § 3 odst. 2 exekučního řádu. V praxi se tak jedná o autorská práva plynoucí z literárních děl atd.

Dílicím základem daně jsou dle ustanovení § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů "*příjmy uvedené v odstavcích 1 a 2 s výjimkou uvedenou v odstavci 6*⁸⁷. *Tyto příjmy se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení s výjimkou příjmů*

⁸⁶ PIKAL, Václav. *Slabikář daně z příjmů fyzických osob*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2002. S. 188. ISBN 80-863-9523-5.

⁸⁷ § 7 odst. 6 zákona o daních z příjmů: "*Příjmy autorů uvedené v odstavci 2 písm. a) plynoucí ze zdrojů na území České republiky jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč. Na žádost poplatníka je plátce daně povinen do 10 dnů od podání žádosti vystavit doklad o vyplacených příjmech a sražené dani za období, za které byl poplatníkovi vyplacen příjem podle věty první.*"

uvedených v odstavci 1 písm. d)⁸⁸. Pro zjištění základu daně (dílčího základu daně) se použijí ustanovení § 23 až 33."

S ohledem na dílčí základ daně odkazují na zákonnou možnost uvedenou v ustanovení § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, která nabízí namísto uplatnění prokazatelně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení zisku uplatnit paušální výdaj. Pro již výše vymezené základy daně, jež jsou předmětné pro exekutora a plynoucí z exekuční⁸⁹ a jiné činnosti⁹⁰, kterou lze s výkonem exekuční činnosti sloučit, je předmětné písm. c) téhož paragrafu, tedy *"40 % z příjmů z jiného podnikání než zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a než z živnostenského podnikání nebo z příjmů podle odstavce 2 písm. a), s výjimkou příjmů podle odstavce 6, anebo z příjmů z jiné samostatné činnosti; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 800.000 Kč."*

Tento paušální náklad ve výši 800.000 Kč představuje zhruba dvoutříměsíční náklady na chod středně velkého exekutorského úřadu. Nákladové položky, jež zabezpečují bezproblémový chod exekutorského úřadu, jsou značné. Jde zejména o nájemné, vodné, stočné, mzdy zaměstnanců, příspěvky do exekutorské komory a na vzdělání exekutorských koncipientů, pravidelné příspěvky do rozvoje používaného softwaru. Nezanedbatelnou položku představují rovněž náklady na poštovné účastníkům, kteří nemají a ze zákona nemusí mít datovou schránku, a také náklady spojené s mobiliárními exekucemi. Sem patří mimo jiné pohonné hmoty, zaplacení za služby asistenční agentury, stěhovací služby, zámečnické služby, dále pronájem skladů movitých věcí včetně parkoviště pro zajištěné dopravní prostředky⁹¹. Nákladem jsou také hotové výdaje znalce. Náklady exekuce sice hradí za předpokladu procesního neúspěchu povinný, ovšem důležitým aspektem je ta skutečnost, že vymahatelnost se pohybuje v lepších případech kolem 25-30 %, v horších případech kolem 8-9 %. Nákladové položky v exekučních řízeních, která skončí bezmajetností, pak fakticky jdou na vrub

⁸⁸ Podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

⁸⁹ § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.

⁹⁰ § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

⁹¹ Auta, kamiony, autobusy, obráběcí stroje atd.

soudního exekutora jako podnikatelské riziko. Exekuční řád sice předpokládá, že v případě bezmajetnosti má exekutor právo na náhradu hotových výdajů od oprávněného⁹², ovšem rovněž připouští, že je současně možné si s oprávněným předem sjednat výši účelně vynaložených výdajů.⁹³ Neustále se zvyšující konkurence v oblasti soudních exekutorů (byť jejich počet je numerus clausus) a bohužel jednoznačně slabší postavení soudních exekutorů jako smluvní strany v rámci těchto smluv o provedení exekuce, vede dokonce k tomu, že v řadě smluv je stanoveno, že exekutor v případě nemajetnosti nemůže po oprávněném požadovat dokonce žádnou náhradu nákladů. Právě v takových smlouvách se dnes běžně setkáváme s tím, že náhrada hotových nákladů se bohužel pohybuje v rozmezí 0-1.000 Kč. Za úspěch obchodního oddělení soudního exekutora považují uzavření takových smluv o provedení exekuce, kde náklady v případě bezmajetnosti jsou nad hranicí 1.000 Kč.

3.7 ODPISY MOVITÝCH VĚCÍ VE VLASTNICTVÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA

V průběhu exekučního řízení dochází prostřednictvím způsobu provedení exekuce prodejem movitých věcí k tomu, že movité věci pojaté do soupisu se v některých případech zajistí a odvezou do skladu exekutora. Touto situací ovšem v žádném případě nevzniká vlastnické právo soudního exekutora k těmto věcem. Zajištěné věci mohou být ve skladu exekutora i déle než jeden rok, ovšem odpisy z nich plynoucí nemůže soudní exekutor v rámci daně z příjmů uplatnit jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů uvedený v ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, protože se jedná o správu cizího majetku.

Ovšem soudní exekutor má velké množství hmotného majetku, jenž je pro odpisy předmětný. Jednak je to technické vybavení kanceláří, ať už věcmi movitými, ale také

⁹² § 89 druhá věta zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

⁹³ § 89 třetí věta zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

softwarovou podporou⁹⁴. Je potřeba zmínit také vozový park ve vlastnictví soudního exekutora.

Výše specifikovaný dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává a dochází k postupnému přenášení jeho hodnoty do hodnoty jiných výkonů. Opotřebení dlouhodobého majetku je fyzické a morální. Je tedy zjevné, že exekutor v souladu s ustanovením § 24 dost. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů realizuje **daňové odpisy**, protože právě prostřednictvím odpisů se vyjadřuje ono opotřebení dlouhodobého majetku. Odpis tak můžeme definovat jako finanční vyjádření snížené hodnoty dlouhodobého majetku za jedno účetní období. Dalším termínem jsou pak **oprávky** k dlouhodobému majetku, které představují úhrn odpisů za celou dobu užívání dlouhodobého majetku. Logicky pak odečtením oprávků od pořizovací ceny dlouhodobého majetku zjistíme aktuální zůstatkovou cenu.

3.7.1 DAŇOVÉ ASPEKTY ODEPISOVÁNÍ

Vždy se rozlišují dva typy odpisů, **účetní odpisy a daňové odpisy**. **Účetní odpisy** mají odpovídat skutečnému opotřebení majetku, tzn., že se musí přihlížet k opotřebení v daných podmínkách podnikatelského subjektu. Proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku, a to například podle předpokládané doby použitelnosti. **Daňové odpisy** se naopak vypočítávají podle zákona o daních z příjmů⁹⁵. Tento daňový zákon stanoví pravidla pro výpočet odpisů, které může účetní jednotka uplatnit jako daňově uznatelný náklad.

⁹⁴ Řada soudních exekutorů vede exekuční spisy v elektronické podobě prostřednictvím velmi sofistikovaného softwarového programu.

⁹⁵ Zákon o daních z příjmů rozeznává rovnoměrné odepisování a zrychlené odepisování.

3.7.2 PŘÍKLADY ROVNOMĚRNÉHO ODEPISOVÁNÍ

1. Soudní exekutor nakoupil v roce 2007 frankovací stroj, aby mohl efektivně tisknout obálky pro povinné, kteří nedisponují datovou schránkou, za 90.000 Kč. Frankovací stroj je zařazen do odpisové skupiny 1.

Rok	Výpočet ročního odpisu	Daňový odpis
2007	$(90.000 : 100) \times 20,0$	18.000 Kč
2008	$(90.000 : 100) \times 40,0$	36.000 Kč
2009	$(90.000 : 100) \times 40,0$	36.000 Kč
Celkem	x	90.000 Kč

2. Soudní exekutor si pořídil v roce 2006 osobní automobil za 500.000 Kč. Byl zařazen do odpisové skupiny 1a. Od roku 2008 je zařazen do 2. odpisové skupiny.

Rok	Výpočet ročního odpisu	Daňový odpis
2006	$(500.000 : 100) \times 14,20$	71.000 Kč
2007	$(500.000 : 100) \times 28,60$	143.000 Kč
2008	$(500.000 : 100) \times 22,25$	111.250 Kč
2009	$(500.000 : 100) \times 22,25$	111.250 Kč
2010	$(500.000 : 100) \times 22,25$	63 500 Kč ⁹⁶
Celkem	x	500.000 Kč

3. Soudní exekutor provedl roční odpis čtyř osobních automobilů a frankovacího stroje, u všech případů se účetní odpis rovná odpisu daňovému.

Popis operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Roční odpis automobilu KIA	71.000	551	082
Roční odpis automobilu Ford	96.000	551	082
Roční odpis automobilu Fabia	112.000	551	082
Roční odpis automobilu BMV	124.000	551	082
Roční odpis frankovacího stroje	36.000	551	080

⁹⁶ Odepisovat lze pouze do výše vstupní ceny.

3.8 DAŇOVÉ POVINNOSTI SOUDNÍHO EXEKUTORA JAKO ZAMĚSTNAVATELE

Exekutor řídí činnost exekutorského úřadu, který jeho jménem plní všechny úkoly potřebné k řádnému výkonu exekuční činnosti⁹⁷. Je tedy zjevné, že v rámci exekutorského úřadu exekutor pověřuje další osoby, které vykonávají jeho jménem úkony, jimiž je realizována svěřená pravomoc exekutora.

S tím souvisí, jak jsem již uvedl, také povinnost exekutora chovat se jako plátce daně⁹⁸, tedy odvádět daň z příjmů zaměstnanců, které má v pracovně právním poměru. V České republice existují jak velké exekutorské úřady, které mají přes sto zaměstnanců, tak malé úřady o počtu do deseti zaměstnanců. Převažují ovšem středně velké úřady, které mají od 25 do 80 zaměstnanců. Zákony, které musí soudní exekutor na **pracovně právní vztahy** se svými zaměstnanci aplikovat, jsou zákoník práce a zákon o daních z příjmů.

V souladu s ustanovením § 5 exekučního řádu a dále ve spojitosti s ustanovením § 19, 23 a 27 exekučního řádu má exekutor subjektivní právo zaměstnávat zaměstnance. Podotýkám, že v dnešní době všichni exekutoři tohoto svého práva využívají. Využití tohoto práva má **dva důležité aspekty**. Prvním z nich je ta skutečnost, že pracovně právní vztahy mezi soudním exekutorem a zaměstnancem se dle ustanovení § 5 odst. 3 exekučního řádu řídí zvláštním předpisem, kterým je z logiky věci platný zákoník práce. Druhý aspekt spatřuji jednoznačně v tom smyslu, že v rámci zaměstnanecké agendy vystupuje osoba soudního exekutora v pozici plátce daně z příjmů fyzických osob, a to z toho důvodu, že svým zaměstnancům vyplácí příjem ze závislé činnosti. Soudní exekutor tak z tohoto titulu má povinnost vypočítat, srazit a odvézt zálohu na daň týkající se zaměstnance, kterého má v pracovně právním vztahu. Kromě toho vypočítává, sráží a odvádí zdravotní a sociální pojištění.

⁹⁷ § 13 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

⁹⁸ § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Příklad účtování mzdové agendy

Soudní exekutor měl ve mzdovém období měsíce března hrubé mzdy v částce 300.000 Kč. Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti činila 48.000 Kč, náhrada mzdy za prvních 15 dnů nemoci zaměstnanců 22.000 Kč; srážky z mezd na stavební spoření 90.000 Kč a životní pojištění 40.000 Kč.

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Hrubé mzdy zaměstnanců	300.000	521	331
Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti	48.000	331	342
Zdravotní pojištění sražené zaměstnancům ze mzdy (4,5 %)	13.500	331	336.1
Sociální pojištění sražené zaměstnancům ze mzdy (8 %)	24.000	331	336.2
Srážka zaměstnancům – stavební spoření	90.000	331	379.1
Srážka zaměstnancům – životní pojištění	40.000	331	379.2
Dávky nemocenského pojištění	22.000	346.1	331
Zdravotní pojištění zaměstnavatele za zaměstnance (9 %)	27.000	524	336.1
Sociální pojištění zaměstnavatele za zaměstnance (26 %)	78.000	524	336.2
Převod mezd a dávek NP zaměstnancům na osobní účty	106.500	331	221
Odvod zdravotního pojištění za zaměstnance i zaměstnavatele	40.500	336.1	221
*Odvod sociálního pojištění za zaměstnance i zaměstnavatele	80.000	336.2	221
Odvod daně ze mzdy	48.000	342	221
Odvod stavebního spoření peněžnímu ústavu	90.000	379.1	221
Odvod životního pojištění peněžnímu ústavu	40.000	379.2	221

* Odvod se snižuje o přiznané dávky nemocenského pojištění.

3.8.1 ZÁLOHY POSKYTNUTÉ ZAMĚSTNANCŮM SOUDNÍHO EXEKUTORA

Poskytování zálohy zejména zaměstnancům, kteří vykonávají pracovní pozici vykonavatele soudní exekutora ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 exekučního řádu⁹⁹, je velmi časté. Vykonavatel exekutora je totiž de facto zaměstnanec v terénu, každý den využívá služební automobil, na služebních cestách musí hradit náklady za ubytování a také pohonné hmoty do služebního automobilu. Bývá vždy zvykem, že záloha se

⁹⁹ Exekutor může zaměstnávat v pracovním poměru vykonavatele exekutora a další zaměstnance.

poskytuje na měsíční interval¹⁰⁰ a způsob jejího čerpání je upraven vždy v organizačním řádu nebo metodickém pokynu příslušného exekutorského úřadu.

V těchto interních právních předpisech je vždy striktně zakázáno, aby byla záloha jakkoliv využívána k soukromým účelům. To je například kontrolováno namátkovými kontrolami ze strany vedení exekutorského úřadu, kdy vykonavatel musí vždy doložit příslušnými doklady a hotovostí, že disponuje celou nespotřebovanou zálohou. Porušení této povinnosti je často klasifikované jako hrubé porušení pracovních povinností ze strany vykonavatele exekutora a je důvodem pro okamžité zrušení pracovního poměru.

Příklad účtování

Soudní exekutor poskytl zaměstnanci 1. 3. 2014 zálohu ve výši 10.000 Kč. 1. 4. 2014 byla březnová záloha vyúčtována a současně byla poskytnuta nová měsíční záloha ve výši 10.000 Kč.

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Poskytnutá záloha na měsíc březen 2014	10.000	335.201	211
Daňový doklad z 1. 3. 2014 za nákup pohonných hmot bez daně z přidané hodnoty	2.000	501.511	-
Daň z přidané hodnoty 21 %	420	343	-
Nákup pohonných hmot celkem	2.420	-	335.201
Daňový doklad z 15. 3. 2014 za nákup pohonných hmot bez daně z přidané hodnoty	2.000	501.511	-
Daň z přidané hodnoty 21 %	420	343	-
Nákup pohonných hmot celkem	2.420	-	335.201
Daňový doklad za ubytování ve dnech 3.-7. 3. 2014 bez daně z přidané hodnoty	2.400	518.606	-
Daň z přidané hodnoty 21 %	504	343	-
Cena ubytování celkem	2.904	-	335.201
Daňový doklad za ubytování ve dnech 15.-17. 3. 2014 bez daně z přidané hodnoty	1.500	518.606	-
Daň z přidané hodnoty 21 %	315	343	-
Cena ubytování celkem	1.815	-	335.201
Vrácení nevyčerpaného zbytku zálohy na měsíc březen 2014	441	221	335.201
Poskytnutá záloha na měsíc duben 2014	10.000	335.201	211

¹⁰⁰ Vždy na začátku nového měsíce vykonavatel vyúčtuje starou zálohu a obdrží zálohu novou.

3.8.2 ÚČTOVÁNÍ ZAMĚSTNANECKÝCH BENEFITŮ POSKYTNUTÝCH SOUDNÍM EXEKUTOREM

Řada exekutorských úřadů poskytuje svým zaměstnancům za vykonanou práci benefity. K nejoblíbenějším patří stravenky, které mají řadu ekonomických výhod pro soudního exekutora, ale také pro cílovou skupinu jejich příjemců, tedy zaměstnanců soudního exekutora, kteří vnímají především jejich nespornou praktičnost.

Příklad účtování

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura za stravenky pro zaměstnance (200 ks po Kč 60)	12.000	213	321
Úhrada faktury	12.000	321	211
Výdej 100 ks stravenek – zúčtování nároku:	-	-	-
– příspěvek zaměstnavatele 55 % ze 100 ks po Kč 60	3.300	527	213
– pohledávka za zaměstnancem 45 %	2.700	335	213
Úhrada v hotovosti za stravenky od zaměstnanců	2.700	211	335

3.9 DAŇ Z NABYTÍ NEMOVITÝCH VĚCÍ V EXEKUČNÍ ČINNOSTI

Další daní, na níž zaměřím svůj výklad z toho důvodu, že hraje v rámci exekučního řízení významnou roli, je daň z nabytí nemovitých věcí. V exekučním řízení připadá v úvahu výskyt daně z nabytí nemovitých věcí jedině v rámci úspěšné dražby nemovité věci na základě vydaného exekučního příkazu na prodej nemovité věci dle ustanovení § 66 exekučního řádu ve spojitosti s ustanovením § 335 a násl. zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád v rozhodném znění, ovšem i tak se jedná o problematiku, která si svůj prostor v této rigorózní práci zcela jistě zaslouží.

3.9.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA

Právní úprava daně z nabytí nemovitých věcí je v kontextu nového občanského zákoníku upravena zcela odlišným způsobem, než tomu bylo doposud. S účinností nového občanského zákoníku, kdy na základě nové právní materie, která hmotně právní oblast občanského práva zasáhla, došlo také na celou řadu harmonizačních novel souvisejících právních předpisů. V oblasti nové hmotně právní úpravy nemovitých věcí

došlo mimo jiné k tomu, že k 31. 12. 2013 byl zrušen zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí. Dosavadní daň z převodu nemovitostí byla nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí. Zákonné opatření Senátu České republiky č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, bylo schváleno Poslaneckou sněmovnou České republiky dne 27. 11. 2013 s platností od 1. 1. 2014. Nová úprava je rovněž úzce propojena v otázce vkladu nemovitých věcí do obchodních korporací s novým zákonem o obchodních korporacích, který rovněž nabyl účinnosti dne 1. 1. 2014.

3.9.2 POPLATNÍK DANĚ

Nová právní úprava v zásadě s ohledem na předchozí právní stav zachovává zákonné podmínky na osobu poplatníka. Pro účely exekuční dražby nemovitých věcí je pak předmětné ustanovení § 1 odst. 1 písm. b), kde je stanoveno, že *"poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci v ostatních případech."* V ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) je v návaznosti na výše uvedené stanoveno, že *"poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel."* Právě absence jakékoliv kupní smlouvy nebo směnné smlouvy vede k logickému zařazení vydražených nemovitých věcí v rámci exekuční dražby pod písmeno b) výše citovaného ustanovení.

3.9.3 ZÁKLAD DANĚ V RÁMCI DRAŽBY NEMOVITÝCH VĚCÍ

V ustanovení § 10 Zákonného opatření Senátu 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, je stanoveno, že *"základem daně z nabytí nemovitých věcí je nabývací hodnota snížená o uznatelný výdaj."* Následující ustanovení § 11 celkem přehledně stanovuje, co je za nabývací hodnotu považováno. Jedná se o *"sjednanou cenu, srovnávací daňovou hodnotu, zjištěnou cenu nebo cenu zvláštní."* Ustanovení § 17 pak definuje zvláštní cenu při vydražení a předražku. Dle tohoto ustanovení je tedy explicitně uzákoněno, že *"zvláštní cena je cena dosažená vydražením nebo předražkem při: a) výkonu rozhodnutí prodejem nemovité věci podle občanského soudního řádu, b) exekuci prodejem nemovité věci podle exekučního řádu, c) daňové exekuci prodejem"*

nemovité věci podle daňového řádu, nebo d) prodeji nemovité věci ve veřejné dražbě podle zákona upravujícího veřejné dražby."

Příklad

Vydražitel, který je účetní jednotkou a vede tedy účetnictví, vydražil v rámci exekučního řízení nemovitou věc. Daňová povinnost je ve výši 10.000 Kč

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Právní moc rozhodnutí o příklepu	10.000	538	345
Výpis z BÚ – odvod daně	10.000	345	221

3.10 SILNIČNÍ DAŇ V PODMÍNKÁCH EXEKUČNÍ ČINNOSTI

Daň silniční tak, jak je upravena zákonem ČNR č. 16/1993 Sb., se v oblasti činnosti soudních exekutorů také velice hojně uplatňuje. Není výjimkou, jak dále uvedu, že řada soudních exekutorů ke své činnosti používá dopravní prostředek, a to ze dvou hlavních důvodů. Prvním důvodem je realizace velmi efektivního způsobu provedení exekuce prostřednictvím způsobu provedení exekuce prodejem movitých věcí, jehož prvním krokem je vykonání tzv. mobiliární exekuce, která spočívá v cestě pověřeného vykonavatele soudního exekutora do místa, o kterém se předpokládá, že zde má povinný fakticky zdržovat, a současně zde je předpoklad, že zde povinný bude mít svůj exekučně postižitelný majetek. Druhý důvod je postaven na elementech efektivnosti a důstojnosti výkonu funkce soudního exekutora.

3.10.1 PŘEDMĚT DANĚ

Dle ustanovení § 2 odst. 1 zákona ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční (dále jen "zákon o dani silniční"), *"jsou předmětem daně silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná, provozovaná v České republice, která jsou používána za 1) poplatníkem daně z příjmů právnických osob s výjimkou používání k činnosti veřejně prospěšného poplatníka daně z příjmu právnických osob, pokud příjmy z této jeho činnosti nejsou předmětem daně z příjmů, nebo za 2) poplatníkem daně z příjmů*

fyzických osob k činnosti nebo v přímé souvislosti s činností, ze kterých plynou příjmy ze samostatné činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů."

Z citovaného zákonného ustanovení je patrné, že soudní exekutor v případě, že k exekuční činnosti využívá automobil, musí odvádět silniční daň.

3.10.2 SOUDNÍ EXEKUTOR JAKO POPLATNÍK DANĚ SILNIČNÍ

V souladu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona o dani silniční, kdy *"poplatníkem daně je ten, kdo za a) je jako provozovatel vozidla zapsán v technickém průkazu vozidla a za b) užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena, anebo vozidlo, jehož provozovatel je odhlášen z registru vozidel."* Z uvedeného tedy plyne, že za veškerá služební vozidla, která soudní exekutor využívá k výkonu exekuční činnosti a mají v technickém průkazu uvedené jméno osoby soudního exekutora¹⁰¹ s tím, že splňují i další zákonná ustanovení zákona o silniční dani, zejména § 5, musí soudní exekutor odvádět silniční daň.

Situace nabízená ustanovením § 4 odst. 2 písm. a) zákona o dani silniční, *"kdy poplatníkem daně je rovněž zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, pokud daňová povinnost nevznikla již provozovateli vozidla,"* není v oblasti exekuční činnosti častým jevem. Zatím jsem se s tím neseťkal, a to především z toho důvodu, že často dochází k cíleným útokům na vozidla, která jsou využívána k výkonu exekuční činnosti.

3.10.3 ZDAŇOVACÍ OBDOBÍ A DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ

Zdaňovacím obdobím je dle platné právní úpravy kalendářní rok, daňové přiznání podle § 15 odst. 1 zákona o dani silniční *"podává poplatník, jemuž vzniká daňová povinnost podle § 8 odst. 1 nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období."* Z hlediska účetní a daňové techniky je rovněž důležité ustanovení § 15 odst. 2 téhož zákona, kdy *"poplatník uvedený v odstavci 1 je povinen v daňovém přiznání daň sám vypočítat a zaplatit ji správci daně ve lhůtě pro podání daňového*

¹⁰¹ Existují případy, kdy si soudní exekutor dopravní prostředky k výkonu exekuční činnosti najímá.

přiznání." V praxi tak vždy pověřený zaměstnanec, většinou s názvem pracovní pozice finanční a mzdový účetní, je za splnění této zákonné povinnosti soudnímu exekutorovi odpovědný.

Příklad

Soudní exekutor vypočítal svoji daňovou povinnost v rámci daně silniční za rok 2013 ve výši 2.064 Kč. Danou skutečnost následně promítl do svého účetnictví.

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Předpis silniční daně podle daňového přiznání	2.064	532	345.101
Zaplacení silniční daně	2.064	345.101	221

4 DAŇOVĚ PRÁVNÍ ASPEKTY POHLEDÁVKY

Institut pohledávky je základním elementem exekučního řízení a z logiky věci i této rigorózní práce. Chci ovšem v první řadě podotknout, že s ohledem na členění pohledávek na nedospělé pohledávky¹⁰² a dospělé pohledávky¹⁰³ se bude tato kapitola týkat pouze pohledávek dospělých. Význam tohoto zaměření spatřuji zejména v tom, že teprve s dospělou pohledávkou má věřitel subjektivní právo realizovat několik navazujících kroků směřujících k jejímu finálnímu zaplacení či vymožení. Samostatnou kapitolu budu navíc věnovat exekučnímu řízení.

Správa a následné vymáhání pohledávek představuje obor podnikání sui generis. Řada podnikatelských subjektů se zabývá nákupem velkých portfolií, zejména bagatelních pohledávek v řádech tisíců, kdy se každé takové portfolio skládá z několika různých druhů pohledávek¹⁰⁴, nebo se jedná o soubor pohledávek jednoho typu.

4.1 ZAJIŠTĚNÍ POHLEDÁVEK PO SPLATNOSTI MIMOSOUDNÍ CESTOU

4.1.1 INKASNÍ AGENTURY

Kvalitní a prověřené inkasní agentury jsou zkušeným poskytovatelem služeb v oblasti správy a vymáhání pohledávek. Na českém trhu se pohybují již řadu let a poskytují svým klientům možnost pokrýt celou šíři problematiky počínaje mimosoudním vymáháním, přes soudní vymáhání až po zprostředkování exekučního řízení. Tyto tři fáze vymáhání pohledávek často doplňují komplexním poradenstvím svých inkasních specialistů. Inkasní agentury se soustřeďují především na mimosoudní vymáhání pohledávek po splatnosti upomínkovým systémem, zahrnujícím písemný i telefonický styk s dlužníkem, s nímž pak následně hledají nejefektivnější způsob zaplacení dlužných částek. Některé agentury dokonce využívají inspektorský servis, kdy terénní inspektor osobně dohodne splátkový kalendář, získá podepsané uznání dluhu, dohledává

¹⁰² Dlužník ještě není v prodlení se zaplacením.

¹⁰³ Pohledávka je již ve stádiu po splatnosti, byť o jeden den, a současně není v prodlení věřitel.

¹⁰⁴ Např. pohledávky dopravních podniků, bank a mobilních operátorů.

informace o dlužnících atd. Kvalitní inkasní agentury jsou členy Asociace inkasních agentur a ctí její Etický kodex.

Dříve si inkasní agentura určovala, za jakou odměnu bude pohledávky spravovat a vymáhat. Dnešní situace na trhu je taková, že řada agentur, aby na trhu uspěla, se uchyluje také k nakupování pohledávek. Takzvaná serióznost v podobě zásady "no success – no fee" je dnes naprostým standardem a objevují se i takové smluvní podmínky, že k tomu, aby agentura dostala zakázku, musí se smluvně zavázat, že do určité doby vymůže určité procentuální množství z celkové nominální hodnoty dluhu. V případě neúspěchu pak musí doplatit tu část, jež představuje rozdíl mezi vymoženým plněním a požadovanou vymoženou hranicí nominálního dluhu.

4.1.2 UZNÁNÍ ZÁVAZKU

Jedná se o další významný způsob s ohledem na navazující právní postup věřitele. Je ovšem pravdou, že jak plyne z výše uvedeného, uznání závazku je často náplní inkasních agentur, zejména jejich inspektorů v terénu.

Tento institut se využívá zejména v případech, kdy věřiteli chybí část dokumentace o pohledávce¹⁰⁵, ale také v případě, že věřitel má pochybnost o úspěchu civilního řízení s ohledem na neexistenci skutečností, jež dokazují vznik pohledávky.

Prakticky to probíhá tak, že inspektor inkasní agentury navštíví dlužníka a sepíše s ním jednoduchý formulář, jenž obsahuje prohlášení dlužníka, že výslovně potvrzuje věřiteli, že svůj závazek uznává.

4.1.3 NOTÁŘSKÝ ZÁPIS A EXEKUTORSKÝ ZÁPIS

Ustanovení § 71a zákona č. 358/1992 Sb., zákon o notářích a jejich činnosti (notářský řád), dále jen "notářský řád", uvádí možnost sepsání notářského zápisu se svolením k vykonatelnosti. Notářský zápis diferencujeme podle dvou způsobů. **První možností je sepsat notářský zápis, kdy právní úkon teprve vznikne samotným sepsáním notářského zápisu.** Např. dvě osoby se dohodnou, že jedna druhé půjčí finanční

¹⁰⁵ Např. ztráta dodacích listů dokládajících převzetí zboží.

prostředky. K tomu, aby měl věřitel dostatek právní dokumentace k tomu, že půjčka nesporně vznikla a že bude mít efektivní ochranu bránit se proti případnému nezaplacení, uzavřou obě strany takovýto právní úkon v rámci notářského zápisu před notářem. Závazkový právní vztah tak vzniká až v momentě podpisu notářského zápisu. Tato konstrukce vyplývá z ustanovení § 71a odst. 1 notářského řádu, kdy *"notářský zápis o právním úkonu, ve kterém se účastník zaváže splnit peněžitou pohledávku druhého účastníka vyplývající ze zakládaného závazkového právního vztahu, může obsahovat svolení zavázaného účastníka, aby byl podle tohoto zápisu nařízen a proveden výkon rozhodnutí (vedena exekuce) a aby byl takový notářský zápis exekučním titulem, jestliže svou povinnost řádně a včas nesplní. Takový notářský zápis o právním úkonu musí obsahovat i výši pohledávky a dobu plnění."*

Naopak ustanovení § 71a odst. 2 notářského řádu je postaveno na tom, že **závazkový vztah mezi dvěma osobami již existuje a před notářem v rámci notářského zápisu dojde pouze ke stvrzení tohoto vztahu** s dalšími výhodami, jež jsem uvedl výše. *"Notářský zápis o právním úkonu, ve kterém účastník jednostranně uzná peněžitou pohledávku vyplývající z již založeného závazkového právního vztahu, může obsahovat svolení zavázaného účastníka, aby podle tohoto zápisu byl nařízen a proveden výkon rozhodnutí (vedena exekuce) a aby byl takový notářský zápis exekučním titulem, jestliže svou povinnost řádně a včas nesplní. Takový notářský zápis o právním úkonu musí obsahovat i výši pohledávky, dobu plnění, označení osoby, jejíž pohledávka má být splněna, a skutečnosti, na nichž se pohledávka zakládá."*¹⁰⁶

Zákonné požadavky na sepsání takového zápisu jsou velice jednoduché. Stačí, aby u obou výše uvedených možností zápisu byly přítomny obě strany a v samotném zápisu byly specifikovány obligatorní náležitosti, označení osob, výše pohledávky a doba plnění. Za podstatnou skutečnost ovšem považuji to, že v obou případech se musí jednat o peněžité plnění. Pokud dá účastník svolení k vykonatelnosti, má věřitel neprodleně po nesplnění podmínek v notářském zápise možnost podat exekuční návrh. Notářský zápis se svolením k vykonatelnosti je totiž dle ustanovení exekučního řádu § 40 odst. 1 písm. d) exekučním titulem.

¹⁰⁶ § 71a odst. 2 zákona č. 358/1992 Sb., zákon o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

Možnost notářského zápisu předvídaná v ustanovení § 71b notářského řádu má elementární diferenční kritérium v tom, že jeho předmětem může být i jiný způsob plnění pohledávky, než pouze finanční, jako v případě § 71a notářského řádu.

Situace ohledně **exekutorských zápisů** doznala po novele exekučního řádu zákony č. 428/2011 Sb. a č. 396/2012 Sb. nepříznivou změnu v tom smyslu, že byly zrušeny. S tímto zrušením se bohužel absolutně neztotožňuji, protože z praxe velice dobře vím, že právě exekutorské zápisy s doložkou vykonatelnosti byly hojně využívány všemi možnými institucemi, zejména finančními (bankami), ale také řada půjček běžných fyzických osob byla předmětem exekutorského zápisu. Pokud se jednalo o exekutorský zápis se svolením k vykonatelnosti, tak si dlužník uvědomoval, že mu hrozí v případě nedodržení povinnosti exekuce, a to ve velice krátké době. Proto často dlužník uvažoval, má-li si půjčku vzít a v jaké výši. Tento institut vychovával dlužníka k tomu, aby si půjčil pouze tolik, kolik je skutečně schopen vrátit. Z pohledu věřitele byla naplněna jistota v tom, že disponoval exekučním titulem, a navíc byla běžně aplikována praxe, že exekutor, který exekutorský zápis sepsal, tak i případně vedl exekuci.

Mám osobní zkušenost s tím, že notář je někdy velice těžko k sehnání, domluvit si termín notářského zápisu není jednoduchý, u exekutorů naopak bylo možné si domluvit exekutorský zápis z hodiny na hodinu. Exekutoři navíc prostřednictvím svých koncipientů byli ochotni dokonce i sepsat exekutorský zápis mimo úřad, což z hlediska jeho účastníků bylo uživatelsky příjemnější. Někteří koncipienti, pokud se zaměřovali na exekutorské zápisy některé instituce, tak během jednoho dne dokázali sepsat až 50 zápisů. Je známo, že řada exekutorských úřadů se zaměřovala pouze na exekutorské zápisy.

Samozřejmě by byla špatná úvaha o tom, že když byly zrušeny exekutorské zápisy, nejsou již platné sepsané exekuční tituly. Opak je pravdou, v ustanovení § 40 odst. 1 písm. a) exekučního řádu je za exekuční titul považován exekutorský zápis a ještě několik let se budeme setkávat s tím, že budou exekuční tituly podkladem pro exekuci.

4.1.4 ROZHODČÍ ŘÍZENÍ A MEDIAČNÍ ŘÍZENÍ

Rozhodčí nález, jakožto exekuční titul dle ustanovení § 40 odst. 1 exekučního řádu, je velice hojně se objevující titul v exekučním řízení, na jehož základě je podán exekuční návrh. Je samotnou podstatou rozhodčího řízení, jež se vykazuje vlastnostmi jako je především rychlost, jednoinstančnost, neveřejnost, ale také těmi smluvními ujednáními ve smlouvě, které zakládají závazkový právní vztah, že v případě nedodržení povinnosti bude spor probíhat před rozhodčím soudem.

Strany si tak přesně stanoví způsob jmenování rozhodců, rozhodčího senátu, rozsah jejich kompetence, musí se shodnout na osobě rozhodce a jeho odměně.¹⁰⁷

Naproti tomu **mediační rozhodnutí** nelze charakterizovat tím, že by jeho výstup byl exekučním titulem. Přesto nyní se právě mediace stává ohniskem zájmu především Mezinárodní unie soudních exekutorů¹⁰⁸, kdy její prezident Leo Nettenem¹⁰⁹ v rozhovoru pro Komorní listy vydávané Exekutorskou komorou České republiky na dotaz, kam by povolání soudního exekutora mělo směřovat, uvedl: *„Následující roky budou výzvou. Společnost se mění a stejně se tak mění naše profese. Naše činnost zůstane zaměřena na vymáhací služby. Nicméně exekutor nebude jen vymahačem. V tomto ohledu bych rád poukázal na směrnice CEPEJ 2009. V těchto směrnících je exekutor nadán multidisciplinární funkcí, nejen vymáháním soudních rozhodnutí, ale také dalšími aktivitami, jako třeba mimosoudním řešením sporů, právním poradenstvím, ověřováním skutečností či mediací.“*¹¹⁰

Tato jeho myšlenka byla v průběhu rozhovoru ještě rozvinuta, kdy na dotaz redaktora, jak vnímá přímou souvislost mezi zvyšujícím se zadlužením obyvatelstva a zhoršujícím

¹⁰⁷ Nutno ovšem podotknout, že zmíněného konsensu je často dosahováno institutem formulářových smluv.

¹⁰⁸ UIHJ – Česká republika hraje zde významnou úlohu, protože JUDr. Juraj Podkonický, Ph.D., v této instituci působí jako tajemník.

¹⁰⁹ Leo Nettenem je soudním exekutorem v nizozemském Tilburgu už od roku 1989. V letech 1994–2000 byl členem výboru Mezinárodní unie soudních exekutorů, viceprezidentem této organizace byl v období let 2000–2003, posléze byl až do roku 2009 jejím prvním viceprezidentem. V současné době zastává funkci prezidenta UIHJ.

¹¹⁰ BÁČOVÁ, P. *UIHJ má jedinečnou sílu*. Komorní listy, 4/2012. Brno: Exekutorská komora ČR, 2012. S. 3. MK ČR E 19153.

se společenským postavením exekutora, kdy příkladem je Itálie, Leo Nettenem odpověděl: „Nemluvil bych o společenském postavení exekutora. To, o čem mluvíte, je populární image, která jaksí nesprávně odráží realitu. Exekutor je přece vysoce vzdělaný profesionál se silným právním zázemím. Naproti tomu myslím, že v době krize může exekutor fungovat jako mediátor mezi dlužníkem a věřitelem a hrát tak společnou roli, např. návrhem splátek – tedy měkkou, ale přesto plnohodnotnou exekuční taktikou. S trpělivostí, pochopením a silnou vůlí mohou soudní exekutoři dosáhnout mnohého i za situace, kdy je dlužník technicky insolventní.“¹¹¹

Právě vize UIHJ mě vedla k tomu, že jsem pro účely rigorózní práce věnoval prostor mimosoudnímu vymáhání, in concreto fungování inkasních agentur, a notný prostor také úvahám nad mediací, protože to je dle mé osobní predikce směr, ve kterém lze jednoznačně hledat budoucnost v otázce náplně povolání soudního exekutora.

4.2 DAŇOVÉ A ÚČETNÍ DOPADY POHLEDÁVEK V EXEKUČNÍM ŘÍZENÍ PRO OPRÁVNĚNÉHO

Nyní se detailním způsobem zaměřím na daňové a účetní aspekty pohledávek z hlediska věřitele, protože je to oblast velice zajímavá. Výklad zaměřím na účetní hledisko. Musím podotknout, že účetnictví je často alfou a omegou skutečného stavu finančního zdraví účetní jednotky. Stojím si za tím, že dobrý účetní dokáže s čísly a účty vytvořit účetní obraz subjektu, který bude pro neodborníka zavádějící. Pouze odborníci, a těch není mnoho, ihned pochopí, jakým směrem společnost směřuje, jaký je její skutečný účetní stav.

4.2.1 PRÁVNÍ ASPEKTY POSTOUPENÍ POHLEDÁVEK PRO OPRÁVNĚNÉHO

Postoupení pohledávek, neboli cese, je efektivní možnost, jež je velmi hojně využívána, dokonce až do té míry, že se dá v podstatě uvést, že úplatné postoupení pohledávek je ekonomické odvětví. Podotýkám, že pohledávky jsou předmětem postupování jak ve

¹¹¹ BÁČOVÁ, P. *UIHJ má jedinečnou sílu*. Komorní listy, 4/2012. Brno: Exekutorská komora ČR, 2012. S. 3. MK ČR E 19153.

fázi předsoudního vymáhání, tak současně ve fázi již zahájeného exekučního řízení. Důležitým elementem je právní režim v rámci exekučního řízení, který je složitější o to, že se postoupení pohledávky ještě musí procesně promítnout do exekučního řízení. Tato situace je řešena prostřednictvím ustanovení § 107a občanského soudního řádu. Je to tedy situace, kdy dojde k přechodu věcné legitimace, a jednoznačně musím odmítnout, že se jedná překážku v řízení v případě smrti či zániku účastníka. Exekuční řízení nadále pokračuje s novým oprávněným (singulární sukcese), který ovšem vstupuje do řízení za stavu, jaký tu je.

Postoupení pohledávek jako takové je základním instrumentem oblasti podnikového řízení, které se správou pohledávek zabývá. Motivace k postoupení jsou různé. Někdy to je tíživá ekonomická situace, jejíž řešení spočívá v rychlém příjmu finančních prostředků. Jindy to je čistě spekulativní transakce, kdy se majitel pohledávek domnívá, že jejich prodejem získá větší objem finančních prostředků, než následně v rámci předsoudního nebo exekučního vymáhání, a naopak postupník je přesvědčen o tom, že koupě pohledávek je zisková záležitost.

Právní rámec postoupení pohledávek je upraven v ustanovení § 1879–1887 občanského zákoníku, kde se zakazuje postoupit pohledávky na základě ustanovení § 1881: *"nelze postoupit pohledávku, která zaniká smrtí nebo jejíž obsah by se změnou věřitele k tíži dlužníka změnil."* S postoupenou pohledávkou navíc přechází i její příslušenství a všechna práva s ní spojená.

4.2.2 CENA POSTOUPENÉ POHLEDÁVKY

Cena, za kterou může být pohledávka prodána, není žádným legislativním předpisem stanovena a je tedy **výsledkem nabídky a poptávky na trhu**. Teoreticky lze pohledávku prodat za její jmenovitou hodnotu, za vyšší i nižší cenu. Dovolím si tvrdit, že rozhodujícím kritériem určujícím cenu pohledávek je v první řadě zboží nebo služba, jež nebyla dlužníkem zaplacená¹¹², dále profil dlužníka, ale také stáří pohledávky nebo

¹¹² Nezaplacené jízdné, nezaplacené zdravotní pojištění, nezaplacení mobilnímu operátorovi, finanční půjčka atd.

zda již proběhla primárním¹¹³ či sekundárním inkasem¹¹⁴. V praxi se však nejčastěji setkáváme s postupem, kdy pohledávka je prodávána za cenu nižší. Jmenovitou hodnotou je hodnota, kterou se pohledávky oceňují při jejich vzniku. Jmenovitou hodnotou jsou tedy oceněny pohledávky vlastní a jedná se o cenu uvedenou na faktuře (event. na jiném obdobném dokladu).

Pořizovací cena pohledávky se zpravidla od jmenovité hodnoty liší, ale jak praxe ukazuje, ne vždy musí být nutně nižší¹¹⁵. Pro úplnost uvádím, že pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen spolu s náklady s pořízením souvisejícími. Může se stát, že nový věřitel (postupník) zaplatí určitou částku původnímu věřiteli (postupiteli) a dále např. provizi za zprostředkování jinému subjektu. Pořizovací cenou pohledávky je pak součet obou částek.

4.2.3 DAŇOVÉ ASPEKTY POSTOUPENÍ POHLEDÁVEK PRO OPRAVNĚNÉHO

Z hlediska daňových aspektů je klíčové si uvědomit, že mohou nastat typicky dvě situace. První situací je ta, kdy poplatník daně je účetní jednotkou a vede tak účetnictví. Logicky druhou situací bude taková, že poplatník vede pouze daňovou evidenci.

4.2.3.1 POPLATNÍK DANĚ JE ÚČETNÍ JEDNOTKOU

Za situace, kdy poplatník je účetní jednotkou, je naprosto stěžejním ustanovením § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmů, kde je explicitě uvedeno, že *"výdajem na dosažení, zajištění nebo udržení příjmů¹¹⁶ u poplatníka, který vede účetnictví, je: 1) jmenovitá hodnota pohledávky při jejím postoupení, a to do výše příjmu plynoucího z jejího postoupení; 2) pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to do výše příjmu plynoucího z její úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném*

¹¹³ Primární inkaso je proces zhruba jednoho měsíce, kdy pohledávku aktivně vymáhá inkasní agentura.

¹¹⁴ Sekundární inkaso je proces, kdy primární inkaso bylo neúspěšné a věřitel dá pohledávku k vymožení další inkasní agentuře. Sekundární inkaso trvá přibližně 2–3 měsíce.

¹¹⁵ V současné době není neobvyklé, že se některé typy pohledávek prodávají za hodnotu vyšší, než je jejich nominál.

¹¹⁶ Daňově uznatelný náklad.

postoupením; 3) hrazená daň darovací u pohledávky nabyté bezúplatně, a to do výše příjmu plynoucí z jejího postoupení.

Příjmy uvedené v bodech 1 a 2 lze zvýšit o vytvořenou opravnou položku nebo rezervu (její část) podle zvláštního zákona a u pohledávky postoupené před lhůtou splatnosti o diskont připadající na zbývající dobu do lhůty splatnosti. Výše diskontu se posuzuje podle úrokové sazby obvyklé při poskytování finančních prostředků s odpovídající dobou splatnosti."

Je tedy zjevné, že postoupení pohledávky nemůže nikdy pro účetní jednotku představovat daňovou ztrátu.

Příklad

Inkasní agentura, jež se také zabývá odkupem pohledávek, koupila pohledávku, jejíž jmenovitá hodnota je 60.000 Kč, za 35.000 Kč. Inkasní agentura následně začala pohledávku aktivně mimosoudním způsobem vymáhat. Od dlužníka v rámci primárního inkasa mohla vymoci:

1. **50.000 Kč**
 - a) zdanitelný výnos činí 50.000 Kč;
 - b) daňový náklad činí 35.000 Kč,
 - c) **základ daně je 15.000 Kč (50.000 – 35.000)**

2. **35.000 Kč**
 - a) zdanitelný výnos činí 35.000 Kč;
 - b) daňový náklad činí 35.000 Kč,
 - c) **základ daně je 0 Kč (35.000 – 35.000)**

3. **30.000 Kč**
 - a) zdanitelný výnos činí 30.000 Kč;
 - b) daňový náklad činí 35.000 Kč,
 - c) **základ daně je 0 Kč**

4.2.3.2 POPLATNÍK VEDE DAŇOVOU EVIDENCI

Za situace, kdy poplatník není účetní jednotkou a vede tak pouze daňovou evidenci, je předmětné ustanovení § 23 odst. 13 zákona o daních z příjmů, kdy u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, při vložení pohledávky do obchodní společnosti nebo družstva a při postoupení pohledávky, s výjimkou pohledávky podle § 33a zákona o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, je příjmem hodnota této pohledávky, a to i v případě, že se jedná o pohledávku postoupenou nebo pohledávku vloženou za cenu nižší, než je její hodnota. Pokud byla tato pohledávka postoupena za cenu vyšší, než je její hodnota, je příjmem tato vyšší cena. Při postoupení pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. Y) zákona o daních z příjmů¹¹⁷ je příjmem částka, za kterou byly pohledávky postoupeny.

Příklad

Podnikatel, který se specializuje na odkup pohledávek, koupil pilotní balík pohledávek v celkové jmenovité hodnotě 200.000 Kč za 150.000 Kč. V rámci primárního inkasa se mu podařilo vymoci od dlužníků 120.000 Kč.

Nákup pohledávky daňový základ neovlivní, částka 150.000 Kč není v daňové evidenci uvedena jako daňový výdaj (jmenovitá hodnota pohledávky je pro daňové posouzení nepodstatná). Částka 120.000 Kč bude v daňové evidenci uvedena jako zdanitelný příjem, přičemž výdajem bude rovněž částka 120.000 Kč. Základ daně bude roven nule.

Jednoznačný závěr je takový, že z prodeje pohledávek nelze ani v daňové evidenci vykázat daňovou ztrátu.

4.2.4 OPRAVNÉ POLOŽKY

Opravné položky, jakožto institut, jenž věcně úzce souvisí s postoupením pohledávek, jsou upraveny v zákonu č. 593/1992 Sb., zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen "zákon o rezervách"). Opravná položka k pohledávce představuje

¹¹⁷ Jedná se dlužníky v insolventi a zemřelé fyzické osoby či zaniklé právnické osoby.

nepřímé a dočasné snížení hodnoty pohledávky zúčtováním do nákladů prostřednictvím opravné položky, přičemž je podstatné, že účet Pohledávky se nemění.¹¹⁸

Podle zákona o rezervách lze opravné položky k pohledávkám tvořit v situacích uvedených v § 8, 8a, 8b a 8c. Ve všech případech však platí společné zásady uvedené v § 2 a 3 zákona o rezervách. Zákonná opravná položka tak může být tvořena jen k nepromlčeným pohledávkám. Uplynutím promlčecí lhůty pohledávka nezaniká, nemůže však být přiznána soudem, pokud povinná osoba namítá promlčení. Důležitým momentem je **odlišení opravné položky od odpisu pohledávky**, protože odpis pohledávky je přímé a trvalé snížení hodnoty pohledávky zúčtováním do nákladů souvztažně s účtem Pohledávky¹¹⁹.

4.2.5 ÚČETNÍ ASPEKTY POSTOUPENÍ POHLEDÁVEK

Příklad účtování u postupitele a postupníka

Věřitel (postupitel) eviduje vlastní pohledávku se jmenovitou hodnotou 100.000 Kč. K pohledávce vytvořil zákonnou opravnou položku ve výši 20 % (20.000 Kč) a následně pohledávku prodal za 60.000 Kč.

Postupník vytvořil ke koupené pohledávce zákonnou opravnou položku ve výši 20 % pořizovací ceny (12.000 Kč), od dlužníka inkasoval 70.000 Kč.

Účtování u postupitele

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Počáteční zůstatek – pohledávka	100.000	311	–
Počáteční zůstatek – opravná položka	20.000	–	391
Odpis pohledávky – daňový základ	80.000	546.1	311
Odpis pohledávky – nedaňový základ	20.000	546.9	311
Zrušení opravné položky	20.000	391	558
Výnos z prodeje pohledávky	60.000	315	646
Přijetí platby	60.000	221	315

¹¹⁸ Jedná se o účetní operaci 558/391.

¹¹⁹ Jedná se o účetní operaci 546/311.

Účtování u postupníka

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Koupě pohledávky	60.000	315	325
Úhrada platby postupiteli	60.000	325	221
Tvorba opravné položky	12.000	558	391
Přijetí platby od dlužníka	60.000	221	315
	10.000	221	648
Zrušení opravné položky	12.000	391	558

4.2.6 ODPISY POHLEDÁVEK

Tak jako movitý a nemovitý majetek, tak i pohledávky se odepisují. Odpis pohledávky představuje přímé snížení její hodnoty¹²⁰ s prominutím odepsané částky nákladů. Musím ovšem zdůraznit, že **tento krok je již nevratný** a nelze již počítat s tím, že by se částečně odepsaná pohledávka na aktivním účtu vrátila do své původní hodnoty. Tento fakt je skutečně velice důležitý a musí být brán vždy na zřetel.

Právě zde opět uvádím rozdíl mezi bazickou podstatou účtování opravných položek u pohledávek a jejich odpisu. Elementárním smyslem opravné položky je dočasné snížení hodnoty pohledávky, kdy dokonce může nastat i situace, že pohledávka bude plně kryta opravnou položkou a nadále zůstává v účetnictví. Ovšem platí, že opravná položka musí být někdy rozpuštěna ve prospěch nákladů.

Ovšem pro daňové účely je rozhodující, zda se konečný odpis pohledávky stane daňově uznatelným výdajem, protože tvorbou opravné položky k pohledávce ještě není definitivně dokončen proces zahrnutí pohledávky do daňových výdajů.

Klíčovým faktem je, že odepisovat pohledávky může pouze poplatník, který je účetní jednotkou a vede tedy účetnictví, nikoliv poplatník, který vede pouze daňovou evidenci. Účetní odpisy pohledávek jsou meritorně upraveny v ustanovení § 25 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů jakožto náklad nedaňový. Je tedy na volbě účetní jednotky, kdy pohledávku odepíše do nákladů. Kritérium takového rozhodnutí je spatřováno

¹²⁰ Na účtu 311.

zejména v nedobytnosti. Obecně pak také tehdy, kdy samotné náklady vynaložené na vymáhání pohledávky by převýšily dosažený příjem z jejího inkasa.

4.2.6.1 DAŇOVĚ UZNATELNÉ ODPISY POHLEDÁVEK

Jak jsem již uvedl, zákon o daních z příjmů obecně stanoví, že odpis pohledávky je nedaňovým nákladem, ovšem v ustanovení § 24 odst. 2 písm. y) je uveden taxativní případů, ve kterých je pohledávka pro věřitele daňově účinným nákladem.

Pohledávky, u nichž zákon klasifikuje jejich odpis jako daňově uznatelný náklad, jsou následující:

- pohledávka za dlužníkem, u něhož soud zrušil konkurz pro nedostatek majetku, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z konkurzní podstaty,
- pohledávka za dlužníkem, který je v úpadku, nebo jemuž úpadek hrozí na základě výsledků insolvenčního řízení,
- pohledávka za dlužníkem, který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani vymáháním na dědicích dlužníka,
- pohledávka za dlužníkem, který byl právnickou osobou a zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou,
- pohledávka za dlužníkem, na jehož majetek, ke kterému se daná pohledávka váže, je uplatňována veřejná dražba, a to na základě výsledků této dražby,
- pohledávka za dlužníkem, jehož majetek, ke kterému se pohledávka váže, je postižen exekucí, a to na základě výsledků provedení této exekuce,
- pohledávka do výše kryté použitím opravné položky, jejíž tvorba byla daňovým nákladem.

K tomuto ovšem musím ještě podotknout, že výše uvedené skutečnosti musí poplatník doložit průkaznými doklady, kterými jsou zejména:

- usnesení soudu o zrušení nebo zamítnutí konkurzu,
- usnesení soudu ke konkurznímu nebo vyrovnávacímu řízení,
- výpis z matriky zemřelých, rozhodnutí soudu o dědictví, doklady o vymáhání pohledávky na dědicích,
- doklady o výmazu právnické osoby z obchodního rejstříku,
- doklad o výsledku veřejné dražby,
- doklady o výsledku exekuce.

U všech těchto dokladů je nutné, aby obsahovaly doložku právní moci, případně byly vystaveny či ověřeny státními institucemi, protože právě právní moc je rozhodná pro možnost zaúčtování do nákladů.¹²¹

Příklad účtování odpisu pohledávky v souvislosti s postoupením

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Pohledávka – faktura za zboží	100.000	311	604
*Tvorba opravné položky (6 měsíců po splatnosti)	20.000	558	391
Postoupení pohledávky za 70 %	70.000	546 ¹²²	311
Zvýšení příjmů o oprávněně zaúčtovanou opravnou položku	20.000	546 ¹²³	311
Daňově uznatelná část (100.000 – 90.000)	10.000	546 ¹²⁴	311
Předpis výnosu z postoupení	70.000	315	646
Úhrada postoupené pohledávky	70.000	221	315
Zrušení opravné položky	20.000	391	558

*Podle zákona č. 593/1992 Sb., zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

¹²¹ HNÁTEK, Miloslav, ZÁMEK David. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2012. S. 94. ISBN 978-80-260-2628-0.

¹²² Daňově uznatelný náklad.

¹²³ Daňově uznatelný náklad.

¹²⁴ Daňově uznatelný náklad.

5 ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ASPEKTY NÁKLADŮ EXEKUCE V REŽIMU PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE

Náklady exekuce, které vznikají v rámci samotného exekučního řízení, mají zcela zásadní vliv na daňově právní povinnosti soudního exekutora, ale také ostatních účastníků exekučního řízení. Předně je potřeba si uvědomit, že soudní exekutor je ve vztahu k nákladům spojeným s vymožením pohledávky považován za podnikatele. Znamená to tedy, že náklady, které mu v rámci vymáhání vznikají a žádný z účastníků je neuhradí¹²⁵, případnou na vrub soudního exekutora, jakožto náklad podnikatelského rizika. Soudní exekutor má zákonnou možnost si odměnu a náklady hrazené oprávněným v případě neúspěšné exekuce upravit s oprávněným tak, jak to umožňuje znění ustanovení § 89 exekučního řádu¹²⁶, ovšem tato možnost je, zejména v důsledku tržních mechanismů za současného působení nerovnováhy tržních subjektů, minimální. V současné době je tvrdý konkurenční boj mezi exekutory v oblasti uzavírání smluvních vztahů o dlouhodobé spolupráci s oprávněnými, kteří mají velice likvidní pohledávky (zejména banky nebo pojišťovny) zajištěné často nemovitou věcí. Konkurenční boj probíhá tím způsobem, že právě smluvně stanovené náklady při nemajetnosti jsou smluvními partnery v této oblasti (tedy soudními exekutory a oprávněnými) vnímány jako konkurenční výhoda a zdánlivě také protihodnota za předané množství exekučních návrhů. Platí jasná souvztažnost, kdy pokud chce exekutor získat kvalitního oprávněného, musí se mu smluvně zavázat, že pokud bude exekuční řízení skončeno z důvodu nemajetnosti nebo bezvýslednosti, bude exekutor po oprávněném požadovat vždy pouze fixní částku, která se pohybuje v řádu od 0–500 Kč. Často se dnes vyskytují situace, kdy je ve smlouvě stanovena pouze symbolická jedna koruna. Takto sjednaná výše účelně vynaložených výdajů logicky skutečné vynaložené výdaje soudního exekutora nepokrývá. Kvalitativně lepší exekutorské úřady totiž mají dlouhodobý standard v tom smyslu, že případné vydání usnesení o bezvýslednosti nebo nemajetnosti

¹²⁵ Exekuce skončí neúspěšně, tedy vydáním usnesení o zastavení exekuce z důvodu nemajetnosti nebo bezvýslednosti.

¹²⁶ Pro případ zastavení exekuce pro nemajetnost povinného si může oprávněný s exekutorem předem sjednat vyšší účelně vynaložených výdajů.

je podmíněno tím, že bude provedena minimálně jednou v průběhu samotného exekučního řízení mobiliární exekuce nebo místní šetření vykonavatele exekutora. Je potřeba zdůraznit, že náklady spojené s mobiliární exekucí se průměrně pohybují v řádu od 2.000 Kč.

5.1 TECHNIKA VEDENÍ ÚČETNICTVÍ

V režimu nákladů exekuce vede exekutor "**speciální**" techniku vedení účetnictví z důvodu elementární odlišnosti od "klasického" vedení účetnictví. Tím hlavním specifikem je, že **náklady exekuce, přestože nesou označení náklady, představují pro soudního exekutora zisk**. Lze to vysvětlit tím, že zákonodárce nastavil zvolenou terminologii "náklady exekuce" z pohledu účastníků exekučního řízení, nikoliv z pohledu samotného soudního exekutora.

Legislativní označení "**náklady exekuce**" je zákonné označení pro množinu složek, která obsahuje odměnu, paušálně určené nebo účelně vynaložené hotové výdaje a dále náhrady nákladů¹²⁷. Soudní exekutoři tak samotné označení nákladů exekuce vnímají jako terminus technicus, protože množina nákladů exekuce obsahuje ve svém souhrnu odměnu a náklady¹²⁸. Pominu-li fakt, že obsahem nákladů je i daň z přidané hodnoty, jíž je exekutor plátcem, musím uvést právě specifičnost účtování zejména složky paušálně určených nebo účelně vynaložených nákladů.

Odměna exekutora je zákonem předpokládaný výnos z exekuční činnosti, který se striktně stanoví na základě vyhlášky č. 330/2001, exekuční tarif¹²⁹, a zcela logicky o ní bude účtováno do 6 třídy z hlediska účetní osnovy¹³⁰. Jedná se o naplnění ustanovení § 3 odst. 1 exekučního tarifu, neboť exekutor vykonává exekuční činnost a další činnost za úplatu. Teprve až nabytím právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce může soudní exekutor do vedení svého účetnictví promítnout odměnu určenou v předmětném příkazu k úhradě nákladů exekuce, a to na účet 602 – tržby za služby.

¹²⁷ § 87 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

¹²⁸ Paušálně určené nebo účelně vynaložené a dále náhrady nákladů.

¹²⁹ § 6–11 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹³⁰ Na účet 602 – tržby za služby.

Obtížnější situace je ovšem v rámci **paušálně určených či účelně vynaložených nákladů**. Platí pravidlo, že nárok na paušálně určené náklady má soudní exekutor vždy, když je exekuční řízení zahájeno, a to bez ohledu na to, zdali bude skutečně paušální částka v rámci vedení konkrétní exekuce "spotřebována". Existuje řada situací, kdy reálné náklady v rámci provedení konkrétní exekuce jsou podstatně nižší, než je nárok soudního exekutora na paušální odměnu¹³¹. Ovšem v opačném případě, kdy reálné náklady jsou vyšší, než je zákonem stanovený paušál¹³², má exekutor nárok na plnou výši účelně vynaložených výdajů, podmínkou ovšem je, že musí doložit vznik, existenci¹³³ a důvodnost ve spojení s účelností toho kterého výdaje.

Z hlediska techniky účtování se výše uvedené specifikum v rámci vedení účetnictví promítá tím způsobem, že veškeré náklady, které vzniknou před vydáním příkazu k úhradě nákladů exekuce a jsou doloženy fakturami, daňovými doklady¹³⁴, se zaúčtují standardně na účty v 5. účtové třídě účetní osnovy. Ovšem pro potřeby vydání příkazu k úhradě nákladů exekuce se musí poměrná část takto vzniklého nákladu promítnout do konkrétního exekučního řízení¹³⁵. Pro lepší evidenci následného poměrného rozproštění takových nákladů si vede řada soudních exekutorů ve svých softwarech pro potřeby vedení exekučních spisů v elektronické podobě poznámky o vzniku každého nákladu¹³⁶. Další účetní operace s částí již rozpuštěného nákladu¹³⁷ se realizuje až po právní moci vydaného příkazu k úhradě nákladů, kdy tato část nákladů se účtuje ve prospěch účtu 602 oproti účtu 221, a teprve tehdy dojde k finančnímu transferu z technického účtu soudního exekutora, který je veden výhradně pro účely exekuční činnosti, na podnikatelský účet soudního exekutora.

¹³¹ Například reálné náklady jsou 1.000 Kč; ovšem exekutor ze zákona vždy v příkazu k úhradě nákladů exekuce nárokuje paušální částku dle ustanovení § 13 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹³² 3.500 Kč

¹³³ Faktury, daňové doklady.

¹³⁴ Doklady za ubytování, nákup pohonných hmot, pronájem skladovacích prostor pro movité věci, propagace za dražby movitých věcí atd.

¹³⁵ Např. pokud vykonavatel exekutora předloží daňový doklad na ubytování, tak se tento náklad musí poměrně promítnout do všech exekučních řízení, se kterými ubytování věcně souviselo.

¹³⁶ Vkládají se poznámky o realizaci mobiliární exekuce, uskladnění movitých věcí, realizaci telefonování povinnému atd.

¹³⁷ Je v plné své výši již v minulosti zaúčtován na příslušném účtu 5 třídy účetní osnovy.

5.2 KATEGORIZACE NÁKLADŮ EXEKUCE

Náklady exekuce jsou z odborného hlediska chápány jako abstraktní termín, který dostává svoji legální definici ustanovením § 87 odst. 1 exekučního řádu. Obecně se za termínem nákladů exekuce skrývá **několik kategorií nákladů exekuce**, které mohou vzniknout pouze v zákonem předvídaných podmínkách. Tyto kategorie tvoří v souhrnu jednu velkou množinu, která je označena jako náklady exekuce. Uvedené ustanovení § 87 odst. 1 exekučního řádu je postaveno na taxativním výčtu, kde je stanoveno, že náklady které mohou v rámci exekučního vzniknout, jsou *"odměna exekutora¹³⁸, náhrada paušálně určených či účelně vynaložených hotových výdajů¹³⁹, náhrada za ztrátu času při exekuci¹⁴⁰, náhrada za doručení písemností¹⁴¹, odměna a náhrada nákladů správce podniku¹⁴², a je-li exekutor nebo správce podniku plátcem daně z přidané hodnoty, je nákladem exekuce rovněž příslušná daň z přidané hodnoty podle zvláštního předpisu."*¹⁴³ Toto ustanovení dále stanoví maximální možnou výši náhrady účelně vynaložených cestovních výdajů a náhrady za ztrátu času, jejich maximální výše je stanovena prováděcím předpisem¹⁴⁴.

Dále je potřeba si uvědomit, že v rámci exekučního řízení nevznikají náklady pouze soudnímu exekutorovi, ale mohou vzniknout i oprávněnému, je-li je možné klasifikovat jako účelně vynaložené k vymáhání nároku¹⁴⁵. Náklady oprávněného jsou legalizovány ustanovením § 87 odst. 2 exekučního řádu. Přísudková vyhláška č. 484/2000 Sb., která se zaměřovala na jednotlivé fáze exekuce, byla nálezem Ústavního soudu zrušena dne 17. listopadu 2013 a ex tunc se náklady advokátů v rámci exekučního řízení stanovují výhradně na základě vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen "advokátní tarif"). Náklady za právní

¹³⁸ § 5–§ 11 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹³⁹ § 13 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁴⁰ § 14 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁴¹ § 15 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁴² § 4 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif ve spojení s vyhláškou č. 485/2000 Sb.

¹⁴³ Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁴ § 13 odst. 6 a § 14 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁴⁵ Jsou jimi dle ustanovení § 137 odst. 1 a 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, zejména hotové výdaje oprávněného a jeho zástupce, ušlý výdělek oprávněného a jeho právního zástupce, náklady důkazů, tlumočné a odměna za zastupování oprávněného advokátem nebo jiným exekutorem, náhrada jeho nákladů a daň z přidané hodnoty, je-li jejím plátcem.

zastoupení jsou počítány podle počtu jednotlivých úkonů a výše vymáhané pohledávky či charakteru vymáhané povinnosti.

Úhradu vzniklých nákladů oprávněného a nákladů exekuce upravuje ustanovení § 87 odst. 3 exekučního řádu, které je postaveno na principu presumovaného procesního úspěchu oprávněného. Tento princip ovšem neplatí za situace, kdy exekuce skončí neúspěšně, zde je předmětný princip ustanovení § 89 exekučního řádu, kdy *"v případě zastavení exekuce pro nemajetnost hradí paušálně určené či účelně vynaložené výdaje exekutorovi oprávněný."*

5.2.1 ODMĚNA EXEKUTORA

Odměna exekutora představuje jednu ze tří nejvýznamnějších kategorií nákladů exekuce¹⁴⁶. Již několikrát jsem uvedl, že soudní exekutor vykonává exekuční činnost za úplatu, kterou se rozumí odměna. To je podpořeno ustanoveními § 3 odst. 1¹⁴⁷, § 74 až 76, § 87 odst. 1 a § 90 odst. 1 exekučního řádu ve spojení s ustanovením § 1 exekučního tarifu¹⁴⁸, kde je deklarováno právo soudního exekutora na odměnu za provedenou činnost. Z výkladu o tom, co se považuje za náklady exekuce, jasně vyplývá, že odměna je jednou složkou množiny nákladů exekuce. Je to do jisté míry logické, protože ustanovení § 1 odst. 3 exekučního tarifu¹⁴⁹ stanoví, jaké vzniklé náklady jsou v odměně exekutora zahrnuty a jaké nikoli, neboli, jaké nákladové položky si nemůže exekutor přiznat jako paušálně určené či účelně vynaložené hotové výdaje. Odměna exekutora je tak pojímána jako úplata za činnost vykonávanou osobně exekutorem nebo jeho zaměstnanci. Je tedy kategoricky vyloučeno, aby exekutor z titulu zaměstnavatele požadoval zvláštní úhradu mezd zaměstnanců v podobě náhrady hotových výdajů. K této problematice se jasně vyjádřil **nález Ústavního soudu pod sp. zn. ÚS II. 336/05**, který stanovil celkem jasně, že vyúčtované hotové výdaje nesmějí obsahovat ty

¹⁴⁶ Druhou významnou kategorií jsou paušálně určené či účelně vynaložené hotové výdaje.

¹⁴⁷ Soudní exekutor vykonává exekuční činnost a další činnost za úplatu.

¹⁴⁸ Soudní exekutor vykonává exekuční činnost a další činnost za odměnu, jejíž výše a způsob jejího určení se řídí touto vyhláškou.

¹⁴⁹ V odměně exekutora je zahrnuta i náhrada za běžné administrativní a jiné práce v souvislosti s exekuční činností a další činností exekutora.

úkony, kterou jsou kryty odměnou. Exekutor tedy v rámci své činnosti s ohledem na určování položek nákladů exekuce (odměnu považujeme za podmnožinu nákladů) musí důsledně rozlišit, jaký náklad je součástí jeho odměny a naopak, který je nutné považovat za náklad podmnožiny paušálně určených či účelně vynaložených nákladů.¹⁵⁰

Základním podzákonným právním předpisem, který upravuje způsob výpočtu odměny, je vyhláška č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

Exekuční tarif je tak základním předpisem, který stanoví ve svých jednotlivých položkách, jakým způsobem se vypočítává odměna exekutora při realizaci různých druhů jeho činností, kam patří odměna při exekuci peněžité pohledávky¹⁵¹, odměna za exekuci vyklizením¹⁵², odměna za exekuci odebráním věci¹⁵³, odměna za exekuci rozdělením společné věci¹⁵⁴ a odměna za exekuci provedením prací a výkonů¹⁵⁵.

5.2.2 ZPŮSOB STANOVENÍ VÝPOČTU VÝŠE ODMĚNY EXEKUTORA – PENĚŽITÉ PLNĚNÍ

Způsob stanovení odměny při exekuci na peněžité pohledávky je upraven v ustanovení § 5 odst. 1 exekučního tarifu, kde je uvedeno, že základem pro určení odměny za exekuci ukládající zaplacení peněžité částky je výše exekutorem vymoženého plnění¹⁵⁶ (které obsahuje vymáhanou pohledávku včetně příslušenství podle § 513 občanského zákoníku¹⁵⁷) nezahrnující náklady exekuce a náklady oprávněného. U nákladů oprávněného je ale nutné rozlišovat jejich dvojí kategorii: náklady oprávněného, které vznikly v rámci nalézacího řízení a jsou tedy již přesně specifikovány a obsaženy

¹⁵⁰ Samozřejmě není pochybnosti o dalších nákladech, které jsou explicitě uvedeny v ustanovení § 3 odst. 1 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif, jejich způsob výpočtu a výše je určena konkrétními ustanoveními v exekučního tarifu.

¹⁵¹ § 5 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁵² § 7 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁵³ § 8 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁵⁴ § 9 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁵⁵ § 10 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

¹⁵⁶ Výše vymoženého plnění nemůže překročit obsah a rozsah uvedený exekučním titulem.

¹⁵⁷ V zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, je příslušenství pohledávky upraveno v ustanovení § 513, kde je stanoveno, že "*příslušenstvím pohledávky jsou úroky z prodlení a náklady spojené s jejím uplatněním.*"

v exekučním návrhu, a náklady oprávněného¹⁵⁸, jež teprve vzniknou v průběhu exekučního řízení a podkladem pro jejich vymáhání je pověření k provedení exekuce. Právě druhé jmenované náklady oprávněného se nedají na začátku exekučního řízení specifikovat, protože typicky vznikají až v jeho samotném průběhu¹⁵⁹.

Exekutor tak na základě výše uvedených zásad, nebude-li zákonem stanoveno jinak, získá transformovaný základ pro stanovení výše své odměny tím způsobem, že od vymoženého plnění odečte náklady exekuce a rovněž tak náklady oprávněného vzniklé v exekučním řízení. Když povinný kompletně uhradí vymáhanou pohledávku ve lhůtě 30 dnů od doručení výzvy ke splnění vymáhané povinnosti v souladu s ustanovením § 46 odst. 6 exekučního řádu, nastává speciální situace, kterou upravuje ustanovení § 11 odst. 1 exekučního tarifu tím způsobem, že exekutorovi náleží *"odměna ve výši 50 % odměny podle § 6, jde-li o exekuci ukládající zaplacení peněžité částky a ve výši 30 % odměny podle § 7 až 10, jde-li o exekuci ukládající jinou povinnost než zaplacení peněžité částky."* V praxi je této významné možnosti povinnými využíváno velmi málo, zhruba v 5 % všech nařízených exekučních řízeních. Důvodem je skutečnost, že si povinný řádně nepřebírá písemnosti nebo je pasivní v rámci celého řízení – nemá snahu zaplatit exekuci dobrovolně, ale až pod tíhou vydaných exekučních příkazů nebo provedené mobiliární exekuci.

Po získání základu pro stanovení výše odměny exekutora se postupuje na základě ustanovení § 6 exekučního tarifu, kde se odměna stanovuje na principu regresivní procentní sazby z dosaženého základu pro její výpočet. Je stanovena zákonná minimální výše odměny exekutora, která činí na základě ustanovení § 6 odst. 3 exekučního tarifu 3.000 Kč a při splnění podmínek ustanovení § 11 odst. 1 exekučního tarifu může činit dokonce jen pouhých 1.500 Kč. Maximální odměnu exekutora lze odvodit z § 6 odst. 1 a 2 exekučního tarifu.

¹⁵⁸ Na základě vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb.

¹⁵⁹ Jedná se o náklady spojené s činností právního zástupce oprávněného, který činí v průběhu exekučního řízení úkony (např. nahlížení do exekučního spisu, kvalifikované právní návrhy dle ustanovení § 55 a 68 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád atd.).

Příklady¹⁶⁰

Vymáhaná částka Kč	Náklady exekuce			Nalézací řízení	Daň z přidané hodnoty	Celkové náklady k vymáhání
	odměna exekutora	paušální náklady	odměna advokáta			
10.000	3.000	3.500	4.350	8.100	3.980	22.930



odměna exekutora + paušální náklady	28,3 %
odměna advokáta v exekučním řízení + nalézací řízení	54,3 %
daň z přidané hodnoty	17,4 %

Vymáhaná částka Kč	Náklady exekuce			Nalézací řízení	Daň z přidané hodnoty	Celkové náklady k vymáhání
	odměna exekutora	paušální náklady	odměna advokáta			
100.000	15.000	3.500	12.000	23.400	11.319	65.219



odměna exekutora + paušální náklady	28,3 %
odměna advokáta v exekučním řízení + nalézací řízení	54,3 %
daň z přidané hodnoty	17,4 %

Vymáhaná částka Kč	Náklady exekuce			Nalézací řízení	Daň z přidané hodnoty	Celkové náklady k vymáhání
	odměna exekutora	paušální náklady	odměna advokáta			
1.000.000	150.000	3.500	28.500	56.400	50.064	288.464



odměna exekutora + paušální náklady	53,2 %
odměna advokáta v exekučním řízení + nalézací řízení	29,4 %
daň z přidané hodnoty	17,4 %

Z uvedeného grafického znázornění je patrné, že z celkových nákladů k vymáhání připadne v zásadě vždy více než 50 % na odměnu advokáta a náklady nalézacího řízení.

¹⁶⁰ Exekutorská komora České republiky. Dostupné z URL: <<http://ekcr.cz/?p=kk>> [Cit.2014-04-07]

Zbývá část pak z cca 30 % představuje odměnu exekutora a paušální náklady, cca 20 % tvoří podíl daně z přidané hodnoty na celkových nákladech. Uvedeným grafickým znázorněním jednoznačně neguji tu skutečnost, že se soudní exekutor nepřiměřeně obohacuje na vymáhání pohledávek.

Pokud ovšem zvolím jiný úhel pohledu, a to pohled ryze makroekonomický, kdy budu vycházet z toho, že více jak 2/3 soudních exekutorů jsou plátcí daně z přidané hodnoty, musím konstatovat v souvislosti s celkovým počtem exekucí za minulý rok, že celkový podíl daně z přidané hodnoty získané z exekuční činnosti je na celkovém objemu hrubého domácího produktu nezanedbatelnou položkou.

5.2.3 SMLUVNÍ ODMĚNA

Zákonná úprava exekučního řízení rovněž zná a upravuje podmínky stanovení smluvní odměny mezi oprávněným a exekutorem. Zmíněná možnost je uvedena v ustanovení § 90 odst. 2 exekučního řádu, kde je explicitě zakotveno, že *"exekutor a oprávněný mohou uzavřít písemnou smlouvu o vedení exekuce, v níž mohou sjednat smluvní odměnu za vedení exekuce. Smluvní odměna není nákladem exekuce. Tím není dotčeno právo exekutora na odměnu, náhradu hotových výdajů, náhradu za doručení písemností a náhradu za ztrátu času."*

Z výše uvedeného ustanovení tedy plynou zcela jasná pravidla pro případné využití tohoto institutu. Zákon výslovně stanoví **formální podmínku**, že **smlouva musí být písemná**, tzn., že každý jiný způsob ujednání smluvní odměny je neplatný¹⁶¹. **Ekonomickou podmínku** je nutné naopak spatřovat v následující úpravě, kdy smluvní **odměna není nákladem exekuce**. Zákonodárce tím jednoznačně deklaruje, že institut smluvní odměny je v podstatě nárok exekutora vůči oprávněnému a nikoliv exekutora vůči povinnému. Účelem smluvní odměny tak nemůže být větší zatížení povinného v tom smyslu, že by musel na odměnu exekutora zaplatit více, než je stanoveno v ustanovení § 6 exekučního tarifu. Pro povinného není rozhodující, zdali mezi soudním exekutorem a oprávněným byla smluvní odměna uhrazena. Povinný nadále bude

¹⁶¹ V praxi se tak jedná o modifikaci smlouvy příkazní dle ustanovení § 2430 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

povinen hradit pouze odměnu stanovenou ve vyhlášce. Je tedy zjevné, že část smluvní odměny, která převyšuje vyhláškou stanovenou výši odměny, musí uhradit exekutorovi oprávněný, tedy účastník písemné smlouvy, ve které je smluvní odměna upravena.

Považuji za nezbytné uvést elementární rozdíly mezi dvěma velmi podobnými instituty, které se vztahují k tzv. "smluvní volnosti" ohledně nákladů exekuce ve vztahu soudního exekutora a oprávněného, které lze písemným způsobem prostřednictvím smlouvy o vedení exekuce vymežit. První ze dvou možností, tedy možnost uzavření smluvní odměny a podmínky jejího uzavření jsem již uvedl. Druhou možností je **uzavření smluvní dohody ohledně nákladů exekuce v rámci neúspěšné exekuce** tak, jak je uvedeno v ustanovení § 89 exekučního řádu. Právě uvedené možnosti tzv. "smluvní volnosti" jsou zcela odlišné a jejich třecí plochu s ohledem na možnosti dané právní úpravou lze spatřovat jedině v tom, že musí být upraveny v písemné smlouvě¹⁶². Je zvykem, že oba instituty, pokud jsou shodně využity, jsou součástí jedné smlouvy mezi exekutorem a oprávněným, která je velmi často nadepsána jako **smlouva o provedení (vedení) exekuční činnosti**. Typicky se uzavírá mezi oprávněným, který vlastní velké množství pohledávek, které předává soudnímu exekutorovi buď najednou, nebo postupně. Ovšem diferenciační prvky je nutné spatřovat v tom, že smluvní odměna se týká výlučně té části nákladů exekuce, která se s odměnou pojí, a nikdy nemůže být smluvní odměna nižší, než zákonem stanovená výše odměny dle ustanovení § 6 exekučního tarifu. Naopak, náklady v případě neúspěšné exekuce se uplatní pouze v tom případě, když skončí bezvýsledností¹⁶³, nemajetností¹⁶⁴, smrtí povinného¹⁶⁵, zánikem obchodní společnosti¹⁶⁶ nebo v důsledku zavinění oprávněného, které nastává v případě, že soud exekutora nepověří¹⁶⁷ nebo zruší exekuční titul¹⁶⁸. V takovýchto

¹⁶² Závazkový vztah mezi soudním exekutorem a oprávněným.

¹⁶³ Povinný je nenalezen.

¹⁶⁴ Po realizaci veškerých způsobů provedení exekuce exekutor konstatuje, že povinný nemá žádný majetek.

¹⁶⁵ Nejsou žádní dědici, nebo je dědické řízení skončeno pro nemajetnost.

¹⁶⁶ Nejsou žádní právní nástupci.

¹⁶⁷ Z důvodu vadnosti exekučního návrhu, litispence, reiudicate.

¹⁶⁸ Typicky nezákonným způsobem vydaný rozhodčí nález v části výběru rozhodce.

případech pak mohou, na rozdíl od smluvní odměny, exekutor a oprávněný uzavřít dohodu, že náklady exekuce budou nižší, než jsou stanovené vyhláškou.

V praxi je výše uvedený institut v případě neúspěšné exekuce hojně využíván a je do jisté míry uplatňován jako nástroj konkurenčního boje mezi exekutory. Smluvní odměna je naopak institut, který je využíván velmi zřídka.

5.2.4 ZPŮSOB STANOVENÍ A VÝŠE ODMĚNY – NEPENĚŽITÉ PLNĚNÍ

V souladu s ustanovením § 59 odst. 2 exekučního řádu je stanoven taxativní výčet způsobů provedení exekuce ukládající jinou povinnost než zaplacení peněžité částky. Citované ustanovení tak rozlišuje způsob provedení exekuce *"vyklizením, odebráním věci, rozdělením společné věci a provedením prací a výkonů."* Z hlediska samotné úpravy uvedených způsobů provedení exekuce odkazují na ustanovení § 258 občanského soudního řádu v souladu se zásadou subsidiárního užití občanského soudního řádu ve vztahu k exekučnímu řádu, kde platí zásada *lex specialis derogat legi generalis*.

Vyhláška č. 330/2001 Sb., exekuční tarif, upravuje odměnu pro výše uvedené způsoby provedení exekuce na jiné, než peněžité plnění. **Odměna za exekuci vyklizením**, která je upravena v ustanovení § 7 exekučního tarifu, *"činí 10.000 Kč za každou vyklizenou nemovitost, stavbu, byt nebo místnost."* **Odměna za exekuci odebráním věci** na základě ustanovení § 8 exekučního tarifu *"činí za každou odebranou věc nebo soubor věcí 15 % z jejich hodnoty, nejméně však 2.000 Kč."* Vyhláška dále upravuje **odměnu za exekuci rozdělením společné věci**, která se v souladu s ustanovením § 9 v případě, *"kdy společná věc má být prodána a její výtěžek rozdělen mezi spoluvlastníky, vypočte podle § 6."* Základem pro určení výše odměny je výtěžek z prodeje věci. Za situace, *"kdy má společná věc být rozdělena jinak než prodejem, činí odměna 6.000 Kč za každou rozdělovanou věc."*

5.2.4.1 ÚČETNÍ HLEDISKA ZÁLOHY NA NÁKLADY EXEKUCE

Z hlediska daňové techniky uvádím, že v praxi tyto specifické způsoby provedení exekuce mají zcela odlišný režim, než je tomu v rámci exekuce na peněžité plnění.

Nejčastějšími způsoby provedení exekuce na nepeněžitě plnění je provedení prací a výkonů, kdy například obecní úřady v rámci výkonu přenesené nebo samostatné působnosti drží exekuční titul na odstranění stavby nebo movitých věcí, jako jsou například prodejní stánky nebo nepovolené reklamní transparenty či bannery a billboardy. Je zjevné, že povinný, který má soudem nebo prostřednictvím vykonatelného správního rozhodnutí stanovenou povinnost odstranit nemovitou nebo movitou věc, je již ekonomicky neaktivní. Exekutor provedení prací nebo výkonů nerealizuje, pouze "zaštituje" celý úkon tím, že zajistí vhodného dodavatele služeb¹⁶⁹, který práce provede, vystaví fakturu se standardní splatností a očekává, že bude uhrazena. Exekutor ovšem v této fázi řízení zatím nedisponuje žádnými finančními prostředky, aby mohl dodavateli za jeho práci řádně a včas zaplatit. Aby nedošlo k prodlení se zaplacením faktury, využívá řada exekutorů významného institutu exekučního řádu, kterým je záloha na náklady¹⁷⁰.

Institut zálohy na náklady využívá exekutor tehdy, očekává-li, že provedení exekuce na nepeněžitě plnění bude ekonomicky velmi náročné, nebo je-li minimální předpoklad, že povinný bude mít dostatek finančních prostředků na uhrazení vzniklých nákladů. Záloha na náklady tedy eliminuje tíhu ekonomického břemene nákladů exekuce na vrub soudního exekutora. O zálohu žádá exekutor oprávněného písemně s poučením, že nesloží-li oprávněný přiměřenou zálohu na náklady exekuce, exekutor exekuci zastaví podle 55 odst. 6 exekučního řádu. Zákonná limitace výše požadované zálohy je upravena v ustanovení § 12 odst. 2 exekučního tarifu: *"Záloha na náklady provedení exekuce ukládající zaplacení peněžitě částky nesmí přesáhnout 50 % odměny podle § 6 s tím, že za základ odměny se považuje výše pohledávky, která má být vymožena, a v případě exekuce ukládající jinou povinnost než zaplacení peněžitě částky nesmí přesáhnout 50 % odměny stanovené pro takovou exekuci v ustanovení § 7 až 10. Záloha na náklady provedení exekuce podle § 9 odst. 1 nesmí přesáhnout 3 000 Kč."*

Zaplacená záloha v nespotebované výši se stává nákladem oprávněného a exekutor ji oprávněnému již nevrací. Z hlediska daňově účetního zaplacená záloha sníží vymáhané

¹⁶⁹ Například stavební firmu.

¹⁷⁰ § 90 odst. 3 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

náklady exekutora v rámci probíhajícího exekučního řízení, ovšem o tutěž částku se zvýší vymáhaný nárok nákladů oprávněného vůči povinnému v rámci téhož řízení. K tomu předkládám srovnávací **stanovisko Nejvyššího správního soudu sp. zn. Cpjn. 200/2005**: *"Ne zcela zřetelně je soudy hodnocena otázka důsledků okolnosti, že oprávněný poskytl exekutorovi vyžádanou zálohu (podle § 90 odst. 3 exekučního řádu). Některé soudy zálohu považují za náklady oprávněného (při současném snížení nákladů exekuce), jiné k ní nepřihlížejí a znovu ukládají oprávněnému povinnost (aby se záloze dostalo spolehlivého právního důvodu), a další složenou zálohu při ukládání povinnosti oprávněnému započítávají a jeho povinnost pak stanovují jen co do zálohou nekrytého zbytku (viz usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 30 Co 341/2003, Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 5 Co 1640/2004 nebo Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 9 Co 1962/2004, resp. 9 Co 64/2005).*

Správné posouzení této otázky musí vycházet z obecného vnímání zálohy coby plnění, jež podléhá vyúčtování, a rozlišovat mezi situacemi, kdy povinnost k náhradě nákladů exekučního řízení má při zastavení exekuce (ve smyslu § 52 odst. 1 exekučního řádu., § 271 občanského soudního řádu) povinný a kdy oprávněný.

V prvním případě tvoří oprávněným složená záloha jeho náklad (náklad oprávněného ve smyslu § 87 odst. 2 exekučního řádu), a náklady exekuce (§ 87 odst. 1 exekučního řádu), jež na povinném může žádat exekutor, se tím snižují. V druhém případě je exekutorovi povinen oprávněný zaplatit na náhradě nákladů exekuce jen tu jejich část, jež složenou zálohu převyšuje (usnesení Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 21 Co 64/2004)."

K této problematice uvádím **rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, sp. zn. 30 Co 341/2003**, které stanoví, že *"při zastavení exekuce je na exekutorovi, aby soudu náklady podle § 90 odst. 1 vyčíslil a doložil. Zároveň by měl soudu sdělit, zda a v jaké výši obdržel na tyto náklady od oprávněného zálohu."*

5.2.5 ALGORITMUS VÝPOČTU ODMĚNY PŘI EXEKUCI PRODEJEM NEMOVITÉ VĚCI

Složitější proces je u stanovení odměny při exekuci prodejem nemovité věci, který je ovšem důsledně judikován **nálezem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 14 Kse 10/2011 ze dne 31. 7. 2012**. Prostřednictvím něho je stanoveno, že

"z výtěžku dražby (zaplaceného nejvyššího podání) se nejprve musí odečíst náklady exekuce tvořené hotovými výdaji a náhradami, neboť nejsou základem pro určení odměny (srov. § 5 odst. 3 exekučního tarifu). Zůstane částka 90.000 Kč. Tato částka bude rozdělena mezi oprávněného, přihlášené věřitele a zároveň z ní bude uspokojena odměna exekutora (sazba odměny činí podle § 6 odst. 1 exekučního tarifu 15 %). Celkových 90.000 Kč tedy zahrnuje jak částky určené k uspokojení nároků oprávněného a dalších přihlášených věřitelů, tak současně odměnu soudního exekutora, která má být 15 % z těchto částek určených k uspokojení nároků. Jinými slovy hodnota 90.000 Kč představuje 115 % částek určených k uspokojení nároků oprávněného a dalších přihlášených věřitelů.

Jednoduchou matematickou operací pak lze dojít k "surovému" základu pro určení odměny exekutora ($90.000 \text{ Kč} / 115 \% \times 100 \% = 78.260,87 \text{ Kč}$). Získaný "surový" základ se ve smyslu ustanovení § 27 exekučního tarifu zaokrouhlí na celé stokoruny nahoru na 78.300 Kč, a z něj se potom určí 15 % (11.745 Kč), která se zaokrouhlí na celé desetikoruny nahoru na 11.750 Kč. Odečteme-li výslednou odměnu exekutora 11.750 Kč od částky 90.000 Kč, získáme částku 78.250 Kč, která bude při rozvrhu rozdělena mezi oprávněného a další přihlášené věřitele. Výsledný poměr odměny exekutora vůči základu pro určení odměny ($11.750 / 78.250$) činí 0,1501597, tedy odměna exekutora je v tomto případě o něco málo více než 15 %, přesně 15,01597 %. Tato nepatrná odchylka vzniká především v důsledku zaokrouhlování, které exekuční tarif předpokládá a které je nastaveno ve prospěch soudních exekutorů.

Je-li soudní exekutor plátcem daně z přidané hodnoty, tato skutečnost musí být zohledněna již v samotném počátku výpočtu. V rozdělované částce 90.000 Kč je totiž v takovém případě obsažena také příslušná daň z odměny exekutora. Aktuální sazba daně z přidané hodnoty za exekuční služby činí 20 % z daňového základu; sazba odměny exekutora se tak připočtením daně z přidané hodnoty zvyšuje na 18 % (1,2 násobek sazby 15 %). Hodnota 90.000 Kč proto představuje 118 % částek určených k uspokojení nároků oprávněného a dalších přihlášených věřitelů. "Surový" základ pro určení odměny exekutora se vypočte takto: $90.000 \text{ Kč} / 118 \% \times 100 \% = 76.271,19 \text{ Kč}$; tento základ se zaokrouhlí na celé stokoruny nahoru (76.300 Kč), z něj se určí odměna exekutora 15 % (11.445 Kč), která se zaokrouhlí na celé desetikoruny

nahoru na 11.450 Kč (bez daně z přidané hodnoty). Částku připadající na daň z přidané hodnoty, tj. 20 % z 11.450 Kč (2.290 Kč), je třeba odečíst od výtěžku dražby, neboť stejně jako hotové výdaje a náhrady exekutora není součástí základu pro určení odměny (srov. § 5 odst. 3 exekučního tarifu). Odečteme-li odměnu exekutora 11.450 Kč a daň z přidané hodnoty 2.290 Kč od částky 90.000 Kč, získáme částku 76.260 Kč, která bude při rozvrhu rozdělena mezi oprávněného a další přihlášené věřitele. Výsledný poměr odměny exekutora vůči základu pro určení odměny (11.450 / 76.260) činí 0,1501442, tedy odměna exekutora je v tomto případě o něco málo více než 15 %, přesně 15,01442 %."

Při současné aktuální sazbě daně z přidané hodnoty 21 % se uvedená částka a procentní sazba odměny exekutora nepatrně změní, a to:

Daň z přidané hodnoty 21 % z částky 11.450 Kč = 2.404 Kč;

90.000 Kč – (11.450 + 2.404) = 76.146 Kč – tato částka bude při rozvrhu rozdělena mezi oprávněného a další přihlášené věřitele.

Výsledný poměr odměny exekutora vůči základu pro určení odměny:

11.450 : 76.146 x 100 = 15,0369 %.

5.2.6 PAUŠÁLNĚ URČENÉ ČI ÚČELNĚ VYNALOŽENÉ HOTOVÉ VÝDAJE

Náklady exekuce se člení na odměnu exekutora, paušálně určené či účelně vynaložené hotové výdaje a náhradu nákladů. Do množiny paušálně určených či účelně vynaložených hotových výdajů patří veškeré náklady, které nejsou kryty odměnou exekutora, jedná se tedy především o **běžné výdaje**, které vznikají při provádění exekuce. Jde např. o soudní a jiné poplatky, cestovní výdaje, náklady spojené s užitím externích subjektů (využití asistenční služby, zámečnické služby, stěhovací služby, účast veterináře, skladné movitých věcí, náklady vzniklé propagací dražeb na webových portálech, pronájem dražebních místností, využití odtahové služby). Pokud vzniklé náklady přesáhnou zákonem stanovenou hranici paušálních nákladů¹⁷¹, musí být v rámci eventuálního námitkového řízení před exekučním soudem doloženo jejich řádné čerpání

¹⁷¹ § 13 odst. 1 a 2 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

(stvrzenkami nebo fakturami či jinými doklady, pokud to není možné, úředními záznamy) a současně musí být dokladována také jejich účelnost.

Právě ona účelnost je v současné době důsledně zkoumána všemi dohledovými orgány soudních exekutorů. Cituji některé pasáže **rozhodnutí kárného senátu Nejvyššího správního soudu pod čj. 15 Kse 9/2012 – 137**, které se týkají právě účelnosti nákladů na využívání externích subjektů. *"Co se týká neoprávněného navyšování ničím nepodložených nákladů exekuce a nákladů, které nemají oporu v právním předpise, jakož i přiznávání odměny za právní zastoupení oprávněnému dle § 12 odst. 1 písm. b) vyhl. č. 484 za situace, kdy v rámci provádění exekuce advokát neučinil žádný úkon, jedná se o pochybení, která byla zjištěna plošně v řadě spisů kárně obviněné. Kárně obviněná ve svém vyjádření připustila, že takto postupovala, resp. přebírala podklady, které jí poskytovali její zaměstnanci; připustila ve svém vyjádření, že takto činila de facto z nedbalosti, fakturované částky vyplácela, aniž by kontrolovala podklady, které připravili její zaměstnanci. Z předložených dokladů – jednotlivých příkazů k úhradě nákladů exekuce bylo prokázáno, že tyto podepisovala vždy sama soudní exekutorka, tudíž tyto příkazy osobně vydávala, rovněž bylo prokázáno, že rovněž osobně (nebo v některých případech její zaměstnankyně) objednávala detektivní a asistenční službu; objednané a uhrazené služby však kárně obviněná nikterak neprověřovala, přitom v kontextu s protokoly o soupisu movitých věcí, jakož i s obsahem spisu (založené poskytnuté údaje ze strany státních orgánů o místě pobytu, zaměstnavateli, apod., přitom bezprostředně následně byla objednána detektivní služba na zjištění pobytu povinné) by musela zjistit, zda fakturované služby byly skutečně poskytnuty, resp. byly v takovém rozsahu, jak byly účtovány; kárně obviněná nekontrolovala, jestli náklady vůbec byly vynaloženy nebo jestli byly účelně vynaloženy a jestli byly vůbec nutné. V této souvislosti se jeví poněkud rozporné informace o potřebě a nutnosti využívat asistenční a detektivní službu, neboť z výpovědi svědků (vykonavatelů D. R. a M. R.) vyplynulo, že detektivní službu není třeba v zásadě využívat, neboť potřebné údaje oni sami vždy lustrují ve všech evidencích a informačních systémech; asistenční službu využívají nikoli zásadně plošně, ale pouze, když by došlo k odvozu věcí. Jak vyplynulo v řízení, pouze u vykonavatele M. Ř., jak uvedla kárně obviněná, tento vždy požadoval asistenční službu, proto ji objednávala. Kárně obviněná se nemůže v uvedených případech zprostit tím, že pouze podepisovala to, co jí bylo předloženo, jakož ji ani*

neomlouvá neznalost příslušných právních předpisů upravujících výpočet odměn, a to, že spoléhala na správnost postupu, který jí doporučil vykonavatel. Kárný senát dospěl k závěru, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že kárně obviněná se dopustila hrubou nedbalostí skutků jí kladených za vinu; dopustila se tak kárného provinění podle ust. § 116 odst. 2 písm. a) exekučního řádu, ve znění do 31. 12. 2012."

Z uvedeného rozhodnutí je patrné, že právě důvodnost nákladů se důsledně kontroluje. Důvod je na první pohled zcela zřejmý, nepřiměřené navyšování neúčelných nákladů exekuce zatíží povinného. Na druhou stranu je ovšem potřeba také neopomenout oprávněného, kterému se může díky navýšení nákladů podstatně oddálit čas, kdy se vymohou finanční prostředky na jeho pohledávku. Výše uvedené rozhodnutí kárného senátu odhalilo pochybení exekutora, nutno ovšem dodat, že se jedná o zcela ojedinělé pochybení, které bohužel vrhá stín na celý exekutorský stav, který se v drtivé většině chová zcela opačným způsobem. Ten, kdo chod a ekonomiku exekutorského úřadu nepozná zevnitř, jen těžko uvěří, že v současné době je čistý ekonomický zisk valné většiny exekutorských úřadů nulový. Vysoké hotové výdaje, které exekutor platí, bývají často vynaloženy neúčelně, ale nikoliv na úkor účastníků řízení, ale samotného exekutora. Pokud totiž exekuce skončí z důvodu nemajetností, vzniklé hotové výdaje (které jsou nemalé) musí hradit exekutor. Uvedu jeden příklad z praxe: Vykonavatel exekutora jede z Plzně do Ostravy, kde realizuje mobiliární exekuci u dlužníka, který se toho času nachází v Ostravě. Předpokládá se, že zde bude mít exekučně postižitelný majetek nebo že kompletně uhradí vymáhanou povinnost. Ovšem nastane situace zcela klasická: na místě samém bude vykonavatelem zjištěno, že povinný je nemajetný a exekuce bude zastavena. Hotový výdaj v řádech tisíců korun tak exekutorovi nikdo neuhradí a vzniklé hotové výdaje lze zcela jednoznačně považovat za neúčelné.

Příklad

Vykonavatel soudního exekutora, provádějící mobiliární exekuci na vymáhanou pohledávku téměř půl miliónů korun, využil asistenční službu hned od počátku výkonu mobiliární exekuce. Povinný neumožnil vstup do místa výkonu a navíc měl v zahradě domu agresivního psa, kterého odmítl zavřít na bezpečné místo, ze kterého by nemohl napadnout vykonavatele soudního exekutora a členy asistenční služby. Byl proto přivolán zámečník a místní veterinář, aby psa pacifikoval.

Jakmile povinný zaregistroval, že zámečník vyvrtává zámek jeho vstupní brány, zavolal si místní hlídku Policie České republiky, která na mobiliární exekuci dohlížela až do konce. Povinný nepřistoupil ani na částečnou úhradu pohledávky, neměl vůli domluvit si adekvátní splátky, a proto byl vykonavatel proveden soupis movitých věcí, které byly současně zajištěny. Musela být využita stěhovací agentura a současně i odtahová služba, protože povinný rovněž vlastnil jeden osobní automobil. Tito poskytovatelé služeb odvezli movité věci do skladu soudního exekutora v Plzni.

V rámci mobiliární exekuce vznikly následně účelně vynaložené hotové výdaje, které byly zaúčtovány finančním a mzdovým účetním příslušného exekutora následujícím způsobem:

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura od asistenční služby bez daně z přidané hodnoty	6.000	518.600	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	1.260	343	–
Celkem	7.260	–	321
Faktura od zámečníka bez daně z přidané hodnoty	2.000	518.600	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	420	343	–
Celkem	2.420	–	321
Faktura od veterináře bez daně z přidané hodnoty	2.500	518.601	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	525	343	–
Celkem	3.025	–	321
Faktura od stěhovací služby bez daně z přidané hodnoty	4.500	518.602	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	945	343	–
Celkem	5.445	–	321
Faktura od odtahové služby bez daně z přidané hodnoty	4.000	518.603	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	840	343	–
Celkem	4.840	–	321
Celkové hotové výdaje včetně daně z přidané hodnoty	22.990	–	–

Vzhledem k tomu, že byly rovněž uskladněny movité věci (vybavení domácnosti a automobil) a s ohledem na to, že soudní exekutor platí rovněž měsíční náklad za pronájem skladovacích prostor pro zajištěné movité věci¹⁷² a měsíční náklad za

¹⁷² 518.301/321 + 21 % daně z přidané hodnoty.

pronájem hlídaného parkoviště¹⁷³, budou v rámci této exekuce ve vydaném příkazu k úhradě nákladů exekuce soudním exekutorem rovněž uplatněny poměrné náklady za uvedený pronájem, který bude počítán ode dne uskladnění do dne vydání movitých věcí¹⁷⁴, in eventum do doby kompletního uhrazení vymáhané pohledávky.

5.2.7 NÁHRADY NÁKLADŮ A ZPŮSOB JEJICH VÝPOČTU

Poslední významnou množinou nákladů exekuce jsou náhrady nákladů, které se pojí se třemi dílčími činnostmi, které převážně věcně souvisejí s realizací mobiliární exekuce. Ustanovení § 87 exekučního řádu tak definuje náhradu nákladů za doručení, za ztrátu času a náhradu cestovních výdajů. Každý z vyjmenovaných typů nákladů má zákonem stanovený jiný způsob výpočtu nebo zákonem omezenou horní hranici jejich výše.

5.2.7.1 NÁHRADY NÁKLADŮ ZA DORUČENÍ

Náhrada nákladů za doručení má princip a podmínky výpočtu stanoven v ustanovení § 15 exekučního tarifu. Zákonnou podmínkou pro uplatnění náhrady za doručení písemností je, že písemnost doručil soudní exekutor osobně nebo prostřednictvím svých pověřených zaměstnanců a z obsahu doručenky to musí být patrné, zejména naplnění zákonné povinnosti dle ustanovení § 50f a § 50g občanského soudního řádu.¹⁷⁵ Není tedy možné u náhrady nákladů za doručení uplatňovat náklady spojené s doručením písemností prostřednictvím pošty nebo kurýrní služby, takto vzniklý náklad za doručení spadá do množiny paušálně určených či účelně vynaložených hotových výdajů. Náhrada nákladů za doručení se skládá **ze dvou složek. Složka první** představuje náhradu hotových výdajů, které byly účelně vynaloženy na doručení písemnosti, tedy cestovné, a **druhou složkou** je na základě ustanovení § 15 odst. 2 exekučního tarifu paušální

¹⁷³ 518.301/321 + 21 % daně z přidané hodnoty.

¹⁷⁴ V případě, že dojde k jejich úspěšné dražbě nebo bude třetí osoba úspěšná v rámci návrhu na vyškrtnutí movitých věcí ze soupisu dle ustanovení § 68 exekučního řádu, případně bude úspěšná v rámci excindační žaloby.

¹⁷⁵ Rozhodnutí Okresního soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 34 Nc 6992/2003: "Náhrada za doručení podle § 15 exekučního tarifu náleží pouze v případě, že exekutor provede doručení písemnosti sám. Z obsahu spisu se však nepodává, že by bylo takové doručení v tomto řízení provedeno. Náhrada za doručení proto v tomto řízení exekutorovi nepřísluší."

odměna ve výši 50 Kč za jedno doručení. Za situace, kdy se nepodaří písemnost doručit, náleží soudnímu exekutorovi pouze náhrada hotových výdajů.

Pokud je na účastníka vedeno několik souběžných exekučních řízení u téhož exekutorského úřadu a jsou mu z každého exekučního řízení osobně doručovány písemnosti, má exekutor právo na paušální odměnu ve výši 50 Kč za doručení v každém exekučním řízení, ve kterém doručoval.

1. příklad

Exekutorský úřad vede vůči povinnému pouze jednu exekuci. Vykonavatel soudního exekutora v rámci mobiliární exekuce doručil povinnému 3 písemnosti: exekuční příkaz na prodej movitých věcí, exekuční příkaz na přikázání jiných pohledávek a exekuční příkaz na srážky ze mzdy.

U této mobiliární exekuce má soudní exekutor právo na náhradu ve výši 50 Kč (vystavil jednu osobní doručenkou na 3 písemnosti soudního exekutora).

2. příklad

Exekutorský úřad vede vůči povinnému celkem tři exekuční řízení. Vykonavatel soudního exekutora v rámci mobiliární exekuce doručil povinnému v první exekuci pouze exekuční příkaz k prodeji movitých věcí, ve druhé exekuci exekuční příkaz na prodej movitých věcí a exekuční příkaz na přikázání jiných pohledávek a v rámci třetí exekuce celkem tři exekuční příkazy, exekuční příkaz na prodej movitých věcí, exekuční příkaz na přikázání jiných pohledávek a exekuční příkaz na srážky ze mzdy.

V rámci první exekuce má nárok na 50 Kč.

V rámci druhé exekuce má nárok na 50 Kč.

V rámci třetí exekuce má nárok také na 50 Kč.

Celkem má tedy nárok na 150 Kč, ovšem musí je vymáhat, jak jsem výše uvedl, po částce 50 Kč u každé jednotlivé exekuci zvlášť.

5.2.7.2 NÁHRADA ZA ZTRÁTU ČASU

Náhrada za ztrátu času je vymezena v ustanovení § 14 exekučního tarifu. Jejím hlavním smyslem je nahradit soudnímu exekutorovi nebo jeho pověřenému zaměstnanci ztrátu času, která vznikne v důsledku cestováním za povinným do místa mimo obec, ve kterém má exekutorský úřad sídlo a zpět. Platí pravidlo, že pokud soudní exekutor nebo pověřený zaměstnanec exekutora cestuje mimo obec svého úřadu do lokality z důvodu více exekučních řízení, náleží mu náhrada za ztrátu času pouze jednou¹⁷⁶. Počátečním okamžikem, od kdy je možné náhradu za ztrátu času počítat, je doba, kdy soudní exekutor nebo pověřený zaměstnanec exekutora opustí úřad a počítá se do doby, kdy se vrátí zpět. Od takto vypočítané doby se musí následně odečíst doba úkonu¹⁷⁷, na tu se totiž náhrada za ztrátu času nevztahuje. Náhrada za ztrátu času je dle ustanovení § 14 odst. 3 exekučního tarifu **50 Kč za každou započatou čtvrthodinu**. Z důvodu procesní ekonomie a úspory vzniklých nákladů nejenom povinného, ale také především soudního exekutora, využívá řada exekutorských úřadů možnosti vybírat vykonavatele exekutora do zaměstnaneckém poměru v lokalitách, které nejsou v obci exekutorského úřadu. Účel je jasný, pokud exekutorský úřad v Plzni má lokálního vykonavatele třeba v Ostravě, nevznikají náklady za ztrátu času v rozmezí Plzeň–Ostrava, ale pouze Ostrava a místo výkonu mobiliární exekuce. Soudní exekutor pak uplatní pouze ztrátu času z Ostravy do místa výkonu a nikoliv z Plzně, čímž dochází k úspoře nákladů jak pro soudního exekutora, tak v konečném důsledku pro povinného. Naproti tomu opačný model, že by se ztráta času zvyšovala tím, že by lokální vykonavatel měl do místa výkonu delší časový úsek než ze sídla exekutorského úřadu, je *contra legem*. Zdůrazňuji, že náhrada za ztrátu času je ustanovením § 14 odst. 1 exekučního tarifu ve své horní hranici limitována na maximální výši 500 Kč.

¹⁷⁶ Tato náhrada se následně poměrně rozdělí mezi prováděné exekuce podle počtu úkonů, které byly realizovány v rámci jedné cesty.

¹⁷⁷ Za úkon se považuje každá činnost v souvislosti s řádným výkonem exekuční činnosti – místní šetření, zjišťování majetku nebo pobytu, soupis majetku, doručování písemností.

1. příklad

Vykonavatel soudního exekutora, který má sídlo v Plzni, realizoval celodenní mobiliární exekuci na velmi vysokou vymáhanou povinnost v Chomutově. Cesta z Plzně do Chomutova trvá 1 hodinu 45 minut.

Náhrada za ztrátu času této exekuce: $7 \times 50 = 350 \times 2 = 700$ (cesta tam i zpět)

Náhrada za ztrátu času činí 700 Kč, ovšem s ohledem na platné znění § 14 odst. 1 exekučního tarifu může soudní exekutor uplatnit pouze náhradu ve výši 500 Kč.

2. příklad

Vykonavatel soudního exekutora, který má sídlo v Plzni, realizoval v jeden den 3 mobiliární exekuce v Chomutově. Cesta z Plzně do Chomutova trvá 1 hodinu 45 minut.

Náhrada za ztrátu času této exekuce: $7 \times 50 = 350 \times 2 = 700$ (cesta tam i zpět)

Náhrada za ztrátu času činí 700 Kč, ovšem s ohledem na platné znění § 14 odst. 1 exekučního tarifu může soudní exekutor uplatnit pouze náhradu ve výši 500 Kč.

Poměrné rozpočítání na jednotlivé exekuce: $500 : 3 = 166$

Soudní exekutor může v rámci 3 exekucí, jež byly vykonavatelem realizovány, uplatnit u každé z nich náhradu ve výši 166 Kč.

5.2.7.3 NÁHRADA CESTOVNÍCH VÝDAJŮ

Nejsložitější částí náhrady nákladů jsou cestovní náhrady, které se obsahově člení na několik skupin a v otázce způsobu výpočtu odkazuje ustanovení § 13 odst. 6 exekučního tarifu na speciální předpis, kterým je v tomto případě zákoník práce.

První kategorií cestovních náhrad jsou **jízdní výdaje**, neboli "kilometrovné", u nichž právní norma § 13 odst. 6 exekučního tarifu odkazuje na ustanovení § 156 a násl. zákoníku práce. O účelnosti použití služební vozidla k výkonu exekuční činnosti netřeba polemizovat či ji zdlouhavě obhajovat. Daleko důležitější je uvést, že jako

náhrada jízdních výdajů je i v exekuční činnosti běžně akceptovatelná, ale zřídka využívaná praxe uznávání platných jízdních dokladů při využití hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy a taxislužby¹⁷⁸. Právní úprava využívání silničního motorového vozidla soudním exekutorem nebo jeho pověřenými zaměstnanci k výkonu exekuční nebo další činnosti je upravena ustanovením § 157 odst. 3 a násl. zákoníku práce. Podle aktuálně platné právní úpravy náleží soudnímu exekutorovi za každý kilometr jízdy **základní sazba náhrady** stanovená dle § 157 odst. 4 zákoníku práce ve výši Kč 3,70¹⁷⁹ a **náhrada za spotřebované pohonné hmoty** podle § 158 zákoníku práce. Ta se buď prokazuje účtenkou za nákup pohonné hmoty, kde je uvedena cena za 1 litr, nebo se pro výpočet používá průměrná cena 1 litru paliva stanovená vyhláškou ministerstva práce a sociálních věcí¹⁸⁰. V praxi se samozřejmě využívá ekonomicky výhodnější cena, tedy ta vyšší. Vedle počtu ujetých kilometrů a ceny pohonné hmoty je posledním ukazatelem nutným k výpočtu náhrady jízdného **průměrná spotřeba vozidla**, která se standardně získá z technického průkazu vozu, který byl k jízdě použit. Konečnou výši náhrady jízdného tak získáme součtem náhrady stanovené dle sazby uvedené v ustanovení § 157 odst. 4 zákoníku práce¹⁸¹ a náhrady za spotřebované pohonné hmoty¹⁸².

Druhou kategorií představují prokázané **výdaje za ubytování** dle ustanovení § 162 zákoníku práce. Platí totiž usus, že vykonavatelé exekutora, kteří jedou do vzdálených destinací, cca 150–200 km, se nevrací každý den zpět, ale v místě výkonu přespávají a realizují v oblastech vzdálených od sídla exekutorského úřadu mobiliární exekuce v rádech několika dnů.

S tím souvisí i třetí kategorie, a sice **stravné** dle ustanovení § 163 zákoníku práce. Poslední kategorií jsou **vedlejší nutné výdaje** podle § 164 zákoníku práce, kdy *"zaměstnanci přísluší náhrada nutných vedlejších výdajů, které mu vzniknou v přímé*

¹⁷⁸ § 157 odst. 1 zákoníku práce.

¹⁷⁹ Právní stav k 1. 5. 2014.

¹⁸⁰ § 189 zákoníku práce.

¹⁸¹ 3,7 x počet ujetých kilometrů.

¹⁸² Počet ujetých kilometrů x cena 1 litru pohonné hmoty x průměrná spotřeba vozidla.

souvislosti s pracovní cestou, a to ve výši, kterou zaměstnavateli prokáže. Nemůže-li zaměstnanec výši výdajů prokázat, přísluší mu náhrada odpovídající ceně věcí a služeb obvyklé v době a místě konání pracovní cesty." V této kategorii vznikají v souvislosti s exekuční činností náklady za parkovné, náklady spojené s povolením vjezdu atd.

Závěrem konstatuji, že podzákonná právní úprava vyhlášky č. 330/2001 Sb., **exekuční tarif¹⁸³**, **limituje horní hranici cestovních výdajů na jednu cestu a zpět na částku 1.500 Kč.** Tato limitace platí v souhrnu pro jízdní výdaje, ubytování i stravné. Rovněž i v případě cestovních náhrad platí pravidlo, které jsem již definoval u náhrady za ztrátu času: *"za společnou cestu ve více exekučních řízeních týmž exekutorem náleží náhrada cestovních výdajů pouze jednou a exekutor má v každém z těchto řízení nárok na poměrnou část náhrady cestovních výdajů."*¹⁸⁴ Ovšem náklady za ubytování a nutné vedlejší výdaje budou vyúčtovány toliko v exekuci, která jejich potřebu vyvolala.

Pokud by výše uvedených cestovních náhrad překročila stanovenou hranici, tedy 1.500 Kč, ukládá exekuční řád povinnost k úhradě účelně vynaložených cestovních výdajů přesahujících částku 1500 Kč oprávněnému, který o ní musí být poučen ve vyznění o zahájení exekuce. Tato povinnost je mu uložena v rámci exekučního řízení formou usnesení, proti kterému má možnost podat řádný opravný prostředek. Nutno podotknout, že se zatím jedná o ustanovení, které se nevyužívá, a to z důvodu velkého konkurenčního prostředí.

1. příklad

Vykonavatel soudního exekutora, který má sídlo v Plzni, prováděl pouze jednu mobiliární exekuci v Chomutově a využil k této cestě automobil Ford Fusion, který má dle technického průkazu spotřebu 6,5 l/100 km. Finanční a mzdový účetní v rámci výpočtu náhrad za cestovné vychází z průměrné ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou ministerstva práce a sociálních věcí ve výši Kč 35,70. Vzdálenost Plzeň–Chomutov je 103 km.

¹⁸³ § 13 odst. 6.

¹⁸⁴ § 13 odst. 6 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

Základní sazba náhrady: $3,7 \times 206 = 762$ Kč

Náhrada jízdného: $6,5 : 100 = 0,065 \times 206 \times 35,7 = 478$ Kč

Cestovné celkem: 762 Kč + 478 Kč = 1.240 Kč

2. příklad

Vykonavatel soudního exekutora, který má sídlo v Plzni, prováděl celkem tři mobiliární exekuce v Chomutově a využil k této cestě automobil Ford Fusion, který má dle technického průkazu spotřebu 6,5 l/100 km. Finanční a mzdový účetní v rámci výpočtu náhrad za cestovné vychází z průměrné ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou ministerstva práce a sociálních věcí ve výši Kč 35,70. Vzdálenost Plzeň–Chomutov je 103 km.

Základní sazba náhrady: $3,7 \times 206 = 762$ Kč

Náhrada jízdného: $6,5 : 100 = 0,065 \times 206 \times 35,7 = 478$ Kč

Cestovné celkem: 762 Kč + 478 Kč = 1.240 Kč

Poměrná náhrada za cestovné v rámci jedné exekuce: 1.240 Kč : $3 = 413$ Kč

3. příklad

Vykonavatel soudního exekutora, který má sídlo v Plzni, prováděl osm mobiliárních exekucí v Ostravě a využil k této cestě automobil Ford Fusion, který má dle technického průkazu spotřebu 6,5 l/100 km. Finanční a mzdový účetní v rámci výpočtu náhrad za cestovné vychází z průměrné ceny evidované pohonné hmoty stanovené vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí ve výši Kč 35,70. Vzdálenost trasy Plzeň–Ostrava je 465 km.

Základní sazba náhrady: $3,7 \times 930 = 3.441$ Kč

Náhrada jízdného: $6,5 : 100 = 0,065 \times 930 \times 35,7 = 2.158$ Kč

Cestovné celkem: 3.441 Kč + 2.158 Kč = 5.599 Kč

Podle znění ustanovení § 13 odst. 6 exekučního tarifu může soudní exekutor nárokovat maximálně částku 1.500 Kč a rozdělit ji poměrně do všech realizovaných exekucí.

Poměrná náhrada na cestovné v rámci jedné exekuce: 1.500 Kč : $8 = 187$ Kč

5.3 DAŇOVÉ A ÚČETNÍ ASPEKTY SOUČINNOSTI OD TŘETÍCH OSOB

V rámci exekuční činnosti může exekutor začít zjišťovat a zajišťovat majetek povinného nejdříve poté, kdy soud vydal pověření podle § 35 odst. 2 exekučního řádu. Podstatnou změnou oproti právní úpravě exekučního řízení do roku 2013 je skutečnost, že nyní se pověření, které do jisté míry nahrazuje usnesení o nařízení exekuce, nezasílá společně s žádostí o poskytnutí součinnosti. Podle nové úpravy tedy exekutor zasílá pouze žádost o součinnost bez dalších písemností, což lze jednoznačně považovat za fakt více méně neutrálního charakteru, protože exekutorovi nijak neusnadňuje práci.¹⁸⁵

Ve vztahu k daňovým a účetním aspektům považuji za významnou tu skutečnost, že v rámci poskytnutí součinnosti mají osoby explicitně uvedené v ustanovení § 34 odst. 1 exekučního řádu **právo na úhradu účelně vynaložených hotových výdajů**. Jedná se o:¹⁸⁶:

- banky, pobočky zahraničních bank, spořitelní a úvěrní družstva atd.,
- provozovatele poštovních služeb,
- poskytovatele služeb elektronických komunikací,
- pojišťovny,
- vydavatele tisku,
- dopravce a zasílatele,
- komoditní burzy, organizátory regulovaného trhu, centrální depozitář a jiné osoby oprávněné k vedení evidence investičních nástrojů.

¹⁸⁵ Navíc se tento fakt neprojevuje ani na úspore nákladů, protože administrativní styk prostřednictvím datových schránek je zatím bezplatný.

¹⁸⁶ § 33 odst. 4 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

Exekutor tyto účelně vynaložené hotové výdaje musí přiznat usnesením, proti kterému není odvolání přípustné.¹⁸⁷ V této fázi je ovšem důležité definovat **termín účelně vynaložený náklad** ve spojitosti s poskytnutím součinnosti. Významným prvkem je kritérium konkrétnosti. Nelze tedy v žádném případě za účelně vynaložený náklad považovat náklady zprůměrované či paušalizované. Za tyto náklady lze především považovat účelně vynaložené náklady na tisk, kopírování, poštovné atd.

Jaká by měla být zhruba výše účelně vynaložených nákladů vyplývá z judikatury, konkrétně z **nálezu II. Ústavního soudu 543/11**: *"Co se týče jednotlivých položek, není zřejmé, proč jsou žádosti tisknuty a kopírovány, když jak žádost, tak odpověď jsou provedeny v elektronické podobě, ani není zřejmé kolik listin a s jakými náklady na tisk jedné strany bylo pro potřeby odpovědi na žádost tištěno či kopírováno. Dále není zřejmé, jakým způsobem je počítána doba práce a úkonů pracovníků při vyhotovení a odeslání odpovědi, když např. odeslání odpovědi prostřednictvím ISDS je otázkou několika sekund. Konečně rovněž náklady na provoz IT systému banky nejsou nijak zdůvodněny, přičemž je-li systém při odpovědi na žádost zatížen náklady ve výši 86 Kč, pak náklady na celkový provoz IT systému banky při všech operacích v něm prováděných by dosahovaly zcela nepravděpodobných hodnot."*

Příklad

Soudní exekutor obdržel fakturu od České pošty za poskytnuté součinnosti v roce 2013 ve výši 85.000,- (seznam spisových značek exekucí, kde byla součinnost poskytnuta, byla v příloze faktury – bylo jich celkem 40.000).

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Faktura od České pošty, s. p., bez daně z přidané hodnoty	85.000	518.406	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	17.850	343	–
Celkem	102.850	–	321

¹⁸⁷ § 202 odst. 1 písm. g) zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Jakmile bude soudní exekutor v předmětném exekučním řízení vydávat příkaz k úhradě nákladů exekuce, může si na nákladech uplatnit u každé součinnosti částku 3 Kč [faktura od České pošty včetně daně z přidané hodnoty (Kč 102.850) : počet součinností (40.000)].

5.4 VYMOŽENÉ PLNĚNÍ VE VZTAHU K DAŇOVÝM POVINNOSTEM ÚČASTNÍKŮ ŘÍZENÍ

S ohledem na daňovou povinnost exekutora a dalších účastníků v rámci exekuční činnosti vzniká důležitá otázka týkající se momentu, ve kterém vzniká daňová povinnost toho kterého účastníka nebo exekutora. Týká se to především dvou základních typů daní, **daně z příjmů a daně z přidané hodnoty**. Podotýkám, že tato oblast je judikaturou řešena zatím v takové intenzitě, že se bohužel nedá konstatovat, že by zde byla konstantní judikатурní praxe, která by jasně stanovila postup, jenž by byl obecně přijímán celým exekutorským stavem a soudní soustavou České republiky. Uvedu několik právních názorů a rozhodnutí na tuto klíčovou problematiku, která je akcentována v otázce splnění dluhu v rámci exekučního řízení. Ve výkladu se soustředím na jednotlivé kategorie účastníků a podrobně vyložím, kdy jim vzniká vlastnické právo k vymoženému plnění (částečné vymožení, kompletní vymožení), což považuji za zcela klíčový mezikrok k tomu, aby mohla být následně splněna jejich daňová povinnost.

Nyní se právním výkladem zaměřím na splnění dluhu a jeho vnímání v rámci exekuce. Splnění (soluce) je typickým a nejčastějším právním důvodem zániku závazků, při němž dochází k uspokojení věřitele. Splnění nastává na základě jednostranného právního úkonu dlužníka, kterým poskytuje věřiteli předmět plnění s úmyslem splnit svůj dluh. Přijetí plnění od dlužníka je jednostranným právním úkonem nezbytným k tomu, aby byl dluh splněn. Pokud věřitel není způsobilý k takovému právnímu úkonu, jedná za něj zákonný zástupce, dále ten, kdo předloží jeho potvrzení dle ustanovení § 1951 občanského zákoníku¹⁸⁸ v platném znění, zástavní věřitel a poukazník.

¹⁸⁸ Dříve ustanovení § 562 zákona č. 40/1960 Sb., občanský zákoník.

V podmínkách exekuce je judikaturou i praxí právě uvedené ustanovení občanského zákoníku analogicky aplikováno takovým způsobem, že plnění k rukám exekutora, resp. jím pověřeného vykonavatele, je plněním dle dříve platného ustanovení § 562 občanského zákoníku. Za zákonem předpokládané věřitelovo potvrzení o tom, že osoba odlišná od věřitele je oprávněná plnění přijmout, je v podmínkách exekuce považován exekuční návrh, který je nutno chápat jako výraz subjektivního práva věřitele přenést tíhu výběru ze své osoby na osobu exekutora. Exekutor po doručení pověření a zahájení exekuce legitimně působí jako osoba, která předvídá ustanovení § 1951 občanského zákoníku a je současně dle exekučního řádu a občanského soudního řádu nadána rozsáhlými pravomocemi k vymožení kompletní pohledávky. Ovšem z hlediska vlastnického práva k vymoženým prostředkům je každé vymožené plnění na nárok oprávněného již v momentě vložení k rukám exekutora ve vlastnictví povinného. Momentem vložení vymožených finančních prostředků k rukám vykonavatele tedy zaniká vlastnické právo dlužníka a současně vzniká vlastnické právo věřitele. Tento okamžik je tedy solucí, čili splněním dluhu.

Vývojově prvním judikátem týkajícím se této problematiky je **26 Co 504/2005 uveřejněné pod číslem 66/2007 Sbírkou soudních rozhodnutí a stanovisek**, jehož základní právní věta zní: *"Jestliže dlužník zaplatil v rámci exekučního řízení do rukou soudního exekutora část dluhu, nemá věřitel právo na úroky z prodlení ze zaplacené částky."* V odůvodnění je pak důležitá následující pasáž: *"Závazkový vztah, z něhož vyplývá nárok uplatněný v tomto řízení, se řídí režimem hospodářského zákoníku. Tato norma nemá výslovné ustanovení o tom, kdy je peněžitý dluh splněn. S ohledem na obecné principy plnění peněžitých závazků je však možno vycházet z principu donosnosti, tedy splnění dluhu okamžikem připsání dlužné částky na účet věřitele nebo její předání do jeho dispozice. Žalobci je možno přisvědčit v tvrzení, že se dosud do jeho přímé dispozice zaplacená jistina ve výši 12.000 Kč nedostala. Závěry, které okresní soud vyvodil ze zjištění o stavu exekučního řízení ohledně této jistiny, jsou však správné. Případné prodlení exekutora s předáním vymožené částky oprávněnému je pak věcí vnitřního vztahu mezi nimi, nemůže však jít jakkoliv k tíži povinného, který dluh splnil. Žalovaný tedy učinil v rámci exekuce jednostranný právní úkon dlužníka, kterým poskytl věřiteli předmět plnění s úmyslem splnit svůj dluh, a exekutor plnění přijal jako osoba*

oprávněná plnění jménem věřitele přijmout, v důsledku čehož dluh na jistinu postupně zaniká do konečné částky 12.000 Kč."

Z dalších judikátů, které jsou postaveny na tezi splnění závazku plněním k rukám exekutora, je **32 Cdo 3594/2007**, jehož právní věta zní: *"Zaplacením dluhu dlužníkem na účet exekutora dluh dlužníka vůči věřiteli zaniká. Případné prodlení exekutora s předáním vymožené částky oprávněnému je věcí vnitřního vztahu mezi exekutorem a oprávněným, nemůže však jít jakkoliv k tíži povinného, který dluh splnil."*

Dále je to **judikát 20 Cdo 4267/2007**, který stanoví, že *"jestliže je oprávněným na základě dohody s exekutorem označen jako účet, kam má být plnění připsáno, účet exekutora, je třeba přijmout závěr, že plněním na účet exekutora došlo k provedení exekuce. Uzavření takové dohody, mající charakter smlouvy, plnění jinému ve smyslu § 562 občanského zákoníku vyloučit nelze, neboť účelu exekučního řízení neodporuje."*

Za klíčový rovněž považuji **judikát 29 Cdo 2859/2009**, který je postaven na základě judikátu 26 Co 504/2005 a nadále jej rozvíjí v podmínkách domnělého střetu exekuce a prohlášení konkurzu na majetek povinného. Podle něho tedy zaplatil-li dlužník v rámci exekučního řízení do rukou soudního exekutora část dluhu, nemá věřitel právo na úroky z prodlení ze zaplacené částky. *"Je pak zřejmé, že tento závěr byl přijat v situaci, kdy povinný učinil v rámci exekuce jednostranný právní úkon dlužníka, kterým poskytl věřiteli předmět plnění s úmyslem splnit svůj dluh a exekutor plnění přijal jako osoba oprávněná plnění jménem věřitele přijmout, v důsledku čehož dluh (v rozsahu plnění) zanikl."*

V duchu tohoto judikátu je další **judikát 25 Cdo 4802/2008**, jehož právní závěr je, *"že plněním povinného k rukám exekutora skutečným v době po vydání exekučního příkazu a před prohlášením konkursu na majetek povinného dluh povinného vůči oprávněnému zaniká za současného předpokladu, že usnesení o nařízení exekuce nabylo právní moci."*

Aktuálním rozhodnutím je **usnesení Krajského soudu v Ostravě 9 Co 184/20012-79 ze dne 27. 7. 2012.**, které v odůvodnění stanoví, že *"je-li nesporná skutečnost, (ostatně i výslovně soudním exekutorem uváděná v odůvodnění napadeného usnesení), že výtěžek*

exekuce byl vymožen před zahájením insolvenčního řízení, pak v intencích ustanovení § 205 odst. 1 insolvenčního zákona nelze než konstatovat, že ke dni zahájení insolvenčního řízení výtěžek již nespadal do majetkové podstaty. Připsáním na účet soudního exekutora pozbyla totiž povinná vlastnické právo k vymoženým finančním prostředkům (viz analogicky 25 Cdo 4802/2008 a 29 Cdo 2859/2009) a výtěžek měl být po odpočtu nákladů exekuce vyplacen oprávněnému v intencích ustanovení § 46 odst. 4 exekučního řádu. Jinými slovy, nebyl-li výtěžek získaný exekutorem v době, kdy již bylo zahájeno insolvenční řízení, nelze jej insolvenčnímu správci vydat." Logický závěr výše uvedené judikatury, který v důsledku své intenzity je nepochybně konstantně aplikovatelnou praxí, je takový, že v momentě, kdy povinný vloží finanční prostředky na úhradu (částečnou) své exekuce k rukám pověřeného zaměstnance exekutora či soudnímu exekutorovi samotnému, tak se vlastnické právo k finančním prostředkům automaticky transformuje na vlastnické právo oprávněného, a to i přesto, že finanční prostředky nemá fakticky ve své moci, tedy nejsou mu připsány na jeho bankovním účtu či mu nebyly předány v hotovosti. Oprávněný tedy do doby převodu peněz nemůže k vymoženému plnění dávat žádné faktické dispozice, ale důležitým právním prvkem je, že jsou v jeho vlastnictví.

Soudní exekutor je při převodu finančních prostředků vymožených v rámci exekuce vázán striktně ustanovením § 46 odst. 4 exekučního řádu, kde je stanoveno, že "nedohodnou-li se exekutor a oprávněný jinak, exekutor po odpočtu nákladů exekuce zajistí výplatu celé vymožené pohledávky oprávněnému do 30 dnů od doby, kdy peněžité plnění obdržel. Vymožené částečné plnění exekutor vyplatí oprávněnému, nedohodl-li se s ním jinak, ve stejné lhůtě v případě, kdy toto nevyplacené částečné plnění převyšuje částku 1.000 Kč."

Výše zmíněná lhůta 30 dnů začíná běžet od obdržení vymoženého plnění za splnění kumulativní podmínky, že exekutor již disponuje doložkou provedení exekuce, v opačném případě běh lhůty začíná běžet až v okamžiku získání doložky provedení exekuce. Technickým parametrem, jenž má na běh lhůty také významný vliv, je povědomí exekutora o tom, kam, resp. na který bankovní účet má vymožené plnění zaslat a případně v jakém poměru. Existují totiž oprávnění, kteří si část vymoženého plnění přejí zasílat na speciální bankovní účet a náklady oprávněného z exekuce

a náklady za nalézací řízení na účet svého právního zástupce apod. V případě, že exekutor nedisponuje číslem bankovního účtu oprávněného, nejprve ho vyzve písemným způsobem ke sdělení čísla bankovního účtu, kam má platby zaslat, a lhůta pak běží od získání čísla účtu exekutorem. Pokud ani po urgenci oprávněný číslo bankovního účtu nesdělí, postupuje exekutor dle ustanovení § 185 a násl. občanského soudního řádu a podá návrh na přijetí do úschovy soudu.

Dovolím si nesouhlasit s názorem uvedeným v komentáři k exekučnímu řádu, kde autorka JUDr. Kasíková uvádí, že včasná výplata oprávněného je i v zájmu exekutora, zejména s ohledem na důsledky spojené [dle § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona] se zahájením insolvenčního řízení, kdy platby nepřevedené oprávněnému musí exekutor vydat ve prospěch majetkové podstaty.¹⁸⁹ Jednak odkazují na výše uvedený právní rozbor týkající se splnění dluhu a vzniku vlastnického práva k vymoženému plnění. Druhý podstatný protiargument spatřuji v tom, že by mohlo docházet k obcházení zákona, když povinný v momentě, kdy zaplatí k rukám exekutora, podá dlužnický insolvenční návrh a veškerá činnost exekutora postrádá reálný smysl. V případě věřitelského návrhu pak nastává situace, kdy povinný zaplatí k rukám exekutora a jemu "nakloněný" věřitel podá obratem věřitelský insolvenční návrh a účel exekuce bude opět zmařen protiprávním a šikanózním insolvenčním návrhem v podobě formálně vzniklé splatné pohledávky. Tato praxe, na kterou soudní exekutoři dlouhodobě poukazovali, se nyní konečně promítá i do rozhodování insolvenčních soudů ohledně toho, zdali povinný je skutečně v úpadku. Právě tento výklad ještě umocňuje důležitost stanovení otázky, kdy přechází vlastnické právo na oprávněného. O tom, že šikanózní dlužnický insolvenční návrh je aktuální problematikou, svědčí i četné diskuze a články na toto téma. Při této příležitosti budu citovat Mgr. Jana Kubizňáka, právníka Exekutorské komory, který v Komorních listech v prvním čísle z roku 2014 zveřejnil článek s názvem "Šikanózní (dlužnický) insolvenční návrh", kde v jedné pasáži uvádí: *"Jak bylo výše podáno, insolvenční zákon předpokládá, že zjevně bezdůvodný insolvenční návrh může být pouze takový, který je podán věřitelem. Dlužnický insolvenční návrh z pohledu ustanovení § 128a insolvenčního zákona za*

¹⁸⁹ Kasíková, M. a kol. *Exekuční řád. Komentář*. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2013. S. 292. ISBN 978-80-7400-476-6

žádných okolností považován za zjevně bezdůvodný být nemůže. Avšak zejména v případě fyzických osob dochází ke zneužívání insolvenčních řízení prostřednictvím podávání insolvenčních návrhů, jejichž cílem není řešení úpadku. S ohledem na ustanovení § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona totiž po zahájení insolvenčního řízení lze výkon nebo exekuci, která by postihovala majetek ve vlastnictví dlužníka, nařídít nebo zahájit, nelze ji však provést. Soudní exekutoři se tudíž ve své praxi setkávají s podáváním insolvenčních návrhů dlužníků (povinných), které nejčastěji mají za cíl oddálení provedení exekuce."

Pro úplnost ještě uvedu to, co se dle platné právní úpravy exekučního řízení považuje za vymožené plnění v exekuci, tedy nikoliv otázku vzniku vlastnického práva oprávněného, ale které plnění má charakter vymoženého plnění. Již částečně citované ustanovení § 46 odst. 4 exekučního řádu dále stanoví, že *"peněžitá plnění na vymáhanou povinnost se hradí exekutorovi nebo oprávněnému."* Takto uvedená právní úprava, která je účinná od 1. 1. 2013, je přirozenou reakcí na dřívější častou situaci, kdy povinný platil k rukám oprávněného, ovšem již v době zahájeného exekučního řízení, tedy hradil pod tíhou exekučního řízení, a byly zde snahy exekuční řízení obratem ze strany účastníků zastavit a snížit celkové náklady o odměnu exekutora za vymožené plnění. Výše uvedený úmysl účastníků exekučního řízení byl nově upraven tak, že i plnění k rukám oprávněného je nerozhodné v tom smyslu, že je plněno v průběhu exekuce a i za takové plnění exekutorovi náleží odměna za vymožené plnění.

Za vymožené plnění se dle ustanovení § 46 odst. 4 exekučního řádu *"považuje plnění získané provedením exekuce některým ze způsobů podle § 59 odst. 1 provedením exekuce podle odstavce 6 a vydání exekučního příkazu do provedení exekuce podle tohoto exekučního příkazu."* Studium uvedeného ustanovení jsem vyzoroval určitý prostor, kdy zaplacení vymáhané pohledávky k rukám exekutora se nepovažuje za vymožené plnění, což v konečném důsledku znamená, že exekutor nemá nárok na odměnu. Tento moment je v době po uplynutí 30denní lhůty dle ustanovení § 46 odst. 6 exekučního řádu do doby vydání exekučního příkazu. Vytěsnění tohoto časového provizoria záleží na organizaci práce samotných exekutorských úřadů, aby dokázaly neprodleně po marném uplynutí lhůty 30 dnů k dobrovolnému splnění vymáhané

povinnosti vydat a doručit účastníkům exekučního řízení exekuční příkaz ohledně některého způsobu provedení exekuce dle ustanovení § 59 exekučního řádu.

Ryze účetní povinnost ohledně odděleného vedení finančních prostředků je upravena v ustanovení § 46 odst. 5 exekučního řádu, kde byla novelou exekučního řádu z 1. 1. 2013 nově stanovena kogentní povinnost, že *"exekutor je povinen vymožené peněžité plnění vést odděleně od vlastních prostředků na zvláštním účtu u banky nebo spořitelního a úvěrového družstva v České republice. Exekutor oznámí bez zbytečného odkladu ministerstvu a Komoře číslo tohoto účtu a peněžní ústav, u kterého je veden."* Takových účtů bývá zpravidla několik, protože řada oprávněných, byť k takovému účtu nemá a ani ze zákona nemůže mít žádnou dispozici, tu má pouze exekutor a též zástupce soudního exekutora po dobu zastupování a exekutor jmenovaný do exekutorského úřadu, který uzavřel smlouvu o zvláštním účtu, si klade striktní požadavek, že peníze vymožené v rámci jejich exekučních řízení musí být vedeny na exkluzivním bankovním účtu odděleně od vymoženého plnění ostatních oprávněných.

Příklad

Povinný vložil k rukám vykonavatele soudního exekutora dne 1. 3. 2014 kompletní vymáhanou povinnost ve výši 12.320 Kč (jistina 200 Kč, náklady oprávněného 4.320 Kč, náklady exekuce 7.800 Kč včetně daně z přidané hodnoty).

Soudní exekutor musí do 30 dnů zaslat částku vymoženou na jistinu ve výši 200 Kč na zvolený účet oprávněného. Dále musí v přiměřené lhůtě vydat příkaz k úhradě nákladů exekuce, kde budou přiznány náklady oprávněného ve výši 4.320 Kč a náklady exekuce 7.800 Kč. Po nabytí právní moci tohoto příkazu k úhradě nákladů exekuce je povinen zaslat částku 4.320 Kč na zvolený účet oprávněného (typicky na účet jeho právního zástupce). Částku ve výši 7.800 Kč si může přeposlat na svůj podnikatelský účet.

6 DAŇOVĚ PRÁVNÍ PROBLEMATIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY V RÁMCI PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE

Dalším logickým prvkem, který je předmětem daňové povinnosti soudního exekutora, je po složce nákladů exekuce daň z přidané hodnoty. Již jsem několikrát uvedl, že je-li exekutor plátcem daně z přidané hodnoty, je nákladem exekuce rovněž tato daň podle zvláštního právního předpisu¹⁹⁰, kterým je zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

K celistvosti právní úpravy, která se vztahuje na daň z přidané hodnoty vznikající soudnímu exekutorovi, je potřeba uvést ještě Pokyn č. D-247, Uplatňování daně z přidané hodnoty u činností uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů, č. j. 181/100 74/2002 ze dne 17. dubna 2003. Tento pokyn upravuje podmínky, za nichž jsou uvedené činnosti podle zvláštních právních předpisů¹⁹¹ povinny odvádět daň z přidané hodnoty.

V části, která se týká soudního exekutora, je explicitě uvedeno, že úhradou za zdanitelné plnění je odměna exekutora, včetně smluvní a mimosmluvní odměny za provedení exekuce, náhrady hotových výdajů, náhrady za ztrátu času při provádění exekuce, náhrady za doručení písemností podle vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif (viz předchozí kapitola).

V této kapitole se budu zabývat nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k účastníkům řízení, kteří vystupují na straně povinných. Otázka možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty je v rámci exekučního řízení považována za nespornou a téměř bezproblémovou, nebudu se proto pouštět se do rozebírání velmi jasné a strohé, ovšem výstižné právní úpravy. Ovšem problémy v otázce odpočtu daně z přidané hodnoty lze velmi často pozorovat na straně povinných, typicky obchodních společností, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty.

¹⁹⁰ Viz § 87 odst. 1 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

¹⁹¹ Advokát, rozhodce, notář, soudní exekutor, znalec a tlumočník, likvidátor.

Nejčastěji dochází k nejasnostem v možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty u povinné obchodní společnosti v těch případech, kdy soudní exekutor, který je plátcem daně z přidané hodnoty, kompletně vymůže vymáhanou pohledávku, vydá příkaz k úhradě nákladů exekuce, ve kterém v souladu s ustanovením § 87 exekučního řádu určí vzniklé náklady exekuce a rovněž vypočítá daň z přidané hodnoty. Následně po jeho doručení účastníkům, kdy příkaz k úhradě nákladů exekuce nabude právní moci, se povinná obchodní společnost často dotazuje exekutora, má-li dle jeho názoru na základě vydaného a již pravomocného příkazu k úhradě nákladů exekuce právo na odpočet té části, která je v rámci příkazu k úhradě nákladů exekuce specifikována jako daň z přidané hodnoty. Z logiky věci je dotaz povinné obchodní společnosti ospravedlnitelný v tom smyslu, že se domnívá, že tím, že proběhla platba na dlužnou částku, tak dle jejího pohledu proběhla analogicky obchodní transakce. Obchodní společnost se tedy domnívá, že tato platba je stejného právního významu se všemi účinky (tedy i s možností nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), jako jakákoliv jiná obchodní platba. Tento závěr je ovšem zcela mylný.

Existuje významný judikaturní nálezn, **Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 143/2008-69 ze dne 22. 1. 2009**, ve kterém byl výše uvedený dotaz precizně rozebrán a jeho prostřednictvím byla nastolena jednotná praxe, která, jak se zdá, je nyní bez jakýchkoliv protiargumentů uplatňována a respektována účastníky exekučního řízení na straně povinných.

Z obsahu citovaného judikátu vyplývá, *"že žalobce je správcem konkursní podstaty úpadce a důvodem sporu bylo vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty v jiné výši, než ve výši vykázané, protože správce daně ani žalovaný (byť oba na základě odlišné právní argumentace) se neztotožnili s názorem, že úpadce spol. s r. o. má nárok na odpočet daně z titulu plnění poskytnutého exekutorem (konkrétně daň z přidané hodnoty z exekučních nákladů), který na majetek společnosti spol. s r. o. jako osoby povinné provedl exekuci ve prospěch oprávněné osoby. V rámci kasační stížnosti žalobce uvedl, že není a nemůže být podle stěžovatele v souladu s právem, aby subjekt, který je povinen daň zaplatit a tuto skutečně zaplatil, ji nemohl v daňovém přiznání vykázat, a naproti tomu subjekt, který žádnou daň z přidané hodnoty prokazatelně nezaplatil, si ji v daňovém přiznání jako uznaný odpočet na vstupu vykázat mohl a také*

skutečně vykázal. Zaplacená daň podle stěžovatele tvoří uznatelný odpočet daně na vstupu, stejně jako např. stejná daň zaplacená v rámci nákladů řízení před soudy či jinými orgány. Pokud odpočet daně vykázal oprávněný, nepochybně zkrátí stát na dani z přidané hodnoty, neboť provedl odpočet toho, co sám nevynaložil. Oprávněnému totiž nepochybně vznikl nárok na zaplacení vykonatelné pohledávky a náhradu nákladů exekuce, nikoliv též na částku odpovídající dani z přidané hodnoty zaplacené v rámci exekuce povinným. Přes tuto skutečnost obdržel v tomto konkrétním případě oprávněný jak vymáhanou pohledávku, tak nad rámec této pohledávky "jako určitý bonus" též částku odpovídající výši daně z přidané hodnoty zaplacené povinným, o níž si oprávněný snížil svoji daňovou povinnost, a to na úkor a ke škodě povinné osoby, která částku odpovídající dani z přidané hodnoty skutečně zaplatila.

Stěžovatel dále uvedl, že soudní exekutor dle jeho názoru nemůže vystavit oprávněnému daňový doklad za něco, co si oprávněný vůbec nemohl objednat, a umožnit tak oprávněnému provést odpočet daně z přidané hodnoty, který oprávněný nezaplatil, a ani nebyl povinen zaplatit. Stěžovatel sice nepochybně povinnost exekutora jako osoby povinné k dani z přidané hodnoty platit tuto daň, pouze se nemůže ztotožnit s tím, že daň platí povinný, odvádí jí soudní exekutor, odpočet daně však provádí oprávněný. Oprávněný tak částku odpovídající dani obdržel nad rámec svých nároků. Stěžovatel upozorňuje, že soud na jedné straně akceptoval tvrzení žalovaného, podle něhož se vůči stěžovateli nejedná o plnění v souvislosti s podnikatelskou činností stěžovatele, aniž by se vypořádal s tím, že to byl právě oprávněný, u kterého se prokazatelně o podnikatelskou činnost nejednalo. Stěžovatel zdůrazňuje, že smyslem exekuce je uspokojení oprávněného, nikoliv jeho neúměrné zvýhodnění o zaplacenou daň z přidané hodnoty na úkor povinného. Na závěr pak analogicky argumentuje náklady řízení v občanském soudním řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti mj. uvádí, že princip fungování daně z přidané hodnoty je založen na tom, že jeden plátce uskuteční plnění, odvede daň na výstupu a plátce, který toto uskutečněné plnění přijal, může při splnění zákonem stanovených podmínek uplatnit nárok na odpočet daně. Odpočet daně tedy výlučně souvisí s přijetím zdanitelného plnění uskutečněným jiným plátcem. Nárok na odpočet není založen platbou, byť by šlo o úhradu částky včetně daně z přidané hodnoty.

V případě stěžovatele nebylo v jeho prospěch soudním exekutorem poskytnuto žádné zdanitelné plnění, které by přijal a z něhož by na základě řádného daňového dokladu mohl nárokovat odpočet daně. Platba, kterou z povinnosti uložené mu k úhradě nákladů exekuce realizoval, nemá povahu zdanitelného plnění, ale finančního vypořádání, které není předmětem daně. Žalovaný konečně argumentuje též příkladem samotného stěžovatele co se týče nákladů civilního řízení – v obou případech, tedy jak v civilním, tak exekučním řízení, to bude úspěšný účastník řízení, který má možnost odpočtu daně, nikoliv však na základě platby, ale na základě přijetí zdanitelného plnění."

Nejvyšší správní soud v této věci argumentoval tím, způsobem, že "podle §72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zde je nutno se ztotožnit s výkladem tohoto ustanovení, podle něhož exekuce není zdanitelným plněním, které by "přijímala" povinná osoba od exekutora. Pro uplatňování daně z přidané hodnoty je přitom rozhodující, kdo a komu poskytuje plnění, za jehož uskutečnění se vystavuje daňový doklad (srov. § 73 zákona), nikoliv tedy způsob a zdroj úhrady. Podle § 87 odst. 1 exekučního řádu je nákladem exekuce rovněž příslušná daň z přidané hodnoty, je-li exekutor plátcem daně z přidané hodnoty. Náklady exekuce představují odměnu soudního exekutora za plnění poskytnuté ve prospěch oprávněného, úhrada těchto nákladů však jde podle § 87 odst. 3 exekučního řádu k tíži povinného. Daň z přidané hodnoty se vypočte z celkové fakturované částky, tedy z odměny exekutora a dalších nákladů ve smyslu § 87 odst. 1. A dále pak, že i v občanskoprávním soudním řízení daň spadá pod náklady řízení, je jí tedy povinen uhradit ten, kterému ve smyslu procesních předpisů bude náhrada nákladů uložena (zpravidla tedy neúspěšný účastník řízení). Nárok na odpočet však taková osoba mít nebude, neboť nelze dost dobře uvažovat o tom, že by zdanitelné plnění (právní službu) "přijal" od advokáta úspěšného účastníka účastník neúspěšný, stejně jako nelze uvažovat o tom, že by zdanitelné plnění "přijala" od exekutora povinná osoba, proti níž je exekuce vedena. Obdobné ustanovení se stejným daňovým režimem zná ostatně též § 57 odst. 2 s. ř. s. (ve znění zákona č. 237/2004 Sb.)."

Poslední klíčová právní věta vyslovená Nejvyšším správním soudem je taková, že "příkaz k úhradě nákladů exekuce, kterým soudní exekutor uložil povinné osobě uhradit

náklady exekuce, není daňovým doklad ve shodě s § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a nelze jím prokazovat tedy ani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty."

Uvedený a podrobně rozebraný judikát zcela výmluvným způsobem popisuje, jaký je přístup k možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty. Je akcentován princip úhrady nákladů občanskoprávního sporu, kde strana poražená hradí náklady právního zastoupení protistraně. Mohu tedy jednoznačně konstatovat, že podle výše uvedené teze sice povinný kompletně uhradil svoji vymáhanou povinnost, jež byla zvýšena o daň z přidané hodnoty, nemá však nárok na její odpočet, ale tento nárok má oprávněný, který tak v praxi opravdu činí. Argumentace, že oprávněný exekuční řízení nezavinil¹⁹², ale pouze se domáhá svých legitimních práv pomocí zákonného prostředku, k čemuž využil služeb soudního exekutora, je v rámci řešené problematiky naprosto dostačující. V této souvislosti je nutné připomenout i další významnou skutečnost již výše uváděnou, že náklady exekuce hradí povinný, a to z důvodu, že se presumuje dle ustanovení § 87 odst. 3 exekučního řádu procesní úspěch oprávněného a nikoliv povinného. Stále je totiž nutné brát v potaz ten princip, že soudní exekutor vykonává svoji činnost za úplatu tak, jak je uvedeno v ustanovení § 3 odst. 1 exekučního řádu. Analogicky bych si tedy mohl představit situaci, kdy by role oprávněného a jeho soudního exekutora byla suplována žalobcem a jeho právním zástupcem, kteří by spor v plném rozsahu vyhráli a žalovaný by jim musel na základě rozhodnutí soudu uhradit náklady řízení. Právě na bázi takto zvolené analogie je postaven výše rozebíraný judikatorní nález. Tak jako v případě občanskoprávního sporu, kde žalovaný v žádném případě nepobírá žádnou službu od právního zástupce žalobce, tak také v případě exekuce není povinný žádným poživitelem služeb od soudního exekutora, ale pravým poživitelem sui generis je oprávněný¹⁹³. Eventuální námitky typu, že exekutor také poskytuje, alespoň částečně, službu v podobě právní pomoci oprávněnému formou poučení jsou liché v tom smyslu, že se nemůže jednat o poskytování služby v pravém slova smyslu, jde pouze o plnění zákonem stanovené povinnosti soudního exekutora ve vztahu k účastníkům řízení.

¹⁹² Pouze využil svého subjektivního práva z důvodu, že dlužník dobrovolně neuhradil svůj dluh.

¹⁹³ Ten si totiž může určit exekutora, který mu exekuci provede.

Toto ovšem neplatí v případech, kdy skončí exekuce opačným výsledkem než tím, že bude kompletně vymoženo. V takových případech se totiž vydává usnesení o zastavení exekuce, v němž se rozhoduje mimo jiné o náhradě nákladů účastníků mezi sebou a současně o úhradě nákladů soudnímu exekutorovi. Právě v takových případech je naprosto standardní, že náklady exekuce hradí na základě takového usnesení oprávněná strana.

6.1 VÝZNAM PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE V OTÁZCE ÚČETNÍ A DAŇOVÉ

Vrátím-li si opět k obsahu Pokynu D-247, a to k části, která upravuje okamžik, kdy je exekuční činnost považována za poskytnutou, je zde výslovně uvedeno, že *"v případě exekuční činnosti je služba poskytnuta dnem nabytí právní moci vystaveného příkazu k úhradě nákladů exekuce účastníkům řízení nebo dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení exekuce."*

Právě zmíněný příkaz k úhradě nákladů exekuce (hovorově PUNe) je naprosto klíčový moment pro daňovou povinnost exekutora z hlediska jeho exekuční činnosti. Zde bych si dovolil zdůraznit, že se jedná o daňovou povinnost z hlediska exekuční činnosti, protože, jak jsem výše několikrát uvedl, exekutor má ještě řadu dalších daňových povinností.

Příkaz k úhradě nákladů exekuce je upraven v ustanovení § 88 exekučního řádu. Jako takový je považován za rozhodnutí soudního exekutora sui generis, jehož prostřednictvím se určují jednotlivé složky a výše nákladů exekuce, které je povinen povinný v důsledku vedení exekuce uhradit soudnímu exekutorovi¹⁹⁴ a oprávněnému¹⁹⁵. Je tedy rozhodnutím, jehož prostřednictvím se již konkretizují vzniklé náklady spojené s provedením exekuce. Velmi často je opomíjena ta právní skutečnost, že právo soudního exekutora k vymožení nákladů exekuce a nákladů oprávněného vychází nikoliv pouze z ustanovení § 87 exekučního řádu, ale také z pověření a nařízení exekuce, kde je vždy shodně a pregnantně uvedeno, že soudní exekutor se pověřuje také

¹⁹⁴ Podkladem je vyhláška č. 330/2001Sb., exekuční tarif.

¹⁹⁵ Podkladem je vyhláška č. 177/1996 Sb., advokátní tarif.

k vymožení nákladů exekuce a nákladů oprávněného, které vzniknou v rámci exekučního řízení. Příkaz k úhradě nákladů exekuce lze tak do jisté míry chápat jako rozhodnutí, jehož prostřednictvím se naplňuje povinnost, která vychází primárně z usnesení nebo pověření a nařízení exekuce. Podle procesního postupu, který uvádí exekuční řád, je nutné příkaz k úhradě nákladů exekuce doručit účastníkům exekučního řízení, kteří pak mohou v souladu s ustanovením § 88 odst. 3 exekučního řádu podat u téhož exekutora námitky proti příkazu k úhradě nákladů exekuce. Nevyužijí-li účastníci podání námitek, nabude příkaz k úhradě exekuce právní moci. V opačném případě, tedy za situace, že námitky libovolný z účastníků podá, musí soudní exekutor posoudit jejich důvodnost. Pokud jejich důvodnost uzná a v plném rozsahu jim vyhoví, tzn., že vydaným usnesením zruší původní příkaz k úhradě nákladů exekuce a obratem vydá nový, již vyhovující příkaz k úhradě nákladů s ohledem na podané námitky, nabude tento po osmi dnech v případě neexistence opětovných námitek právní moci. Za situace opačné, když námitkám nevyhoví, postoupí je bez zbytečného odkladu exekučnímu soudu, který se jimi bude zabývat. Exekuční soud vyzve soudního exekutora, aby doložil výši uplatňovaných nákladů a jejich důvodnost. Soudní exekutor soudu předkládá veškeré doklady a faktury včetně obsahu exekučního spisu, ze kterého je patrné, že náklady byly důvodné¹⁹⁶. Následné rozhodnutí¹⁹⁷ exekučního soudu o námitkách pak soud doručí účastníkům exekučního řízení a soudnímu exekutorovi; proti takovému rozhodnutí je přípustný opravný prostředek¹⁹⁸.

6.1.1 EXEKUČNÍ ČINNOST JAKO SLUŽBA

V citované pasáži Pokynu D-247 je uvedeno, že *"v případě exekuční činnosti je služba poskytnuta dnem nabytí právní moci vystaveného příkazu k úhradě nákladů exekuce."* Tento zcela zásadní okamžik, kdy je exekuční služba soudním exekutorem poskytnuta, byl upraven dle mého názoru nejasným způsobem a tím pádem vznikala řada otázek, v jaké fázi exekučního řízení vydat příkaz k úhradě nákladů exekuce, aby mohly být

¹⁹⁶ Například je z obsahu exekučního spisu patrné, že povinný po všech provedených zákonných lustracích byl z hlediska dotazovaného majetku negativní, proto bylo přistoupeno k mobiliární exekuci apod.

¹⁹⁷ Ve formě usnesení.

¹⁹⁸ § 88 odst. 4 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

zcela plynule splněny i navazující daňové povinnosti soudního exekutora. Autoři Komentáře ke 2. vydání Exekučního řádu k ustanovení § 87 uvádějí svůj názor na procesní postup ohledně vydávání příkazu k úhradě nákladů exekuce, který chápou tím způsobem, že *"způsob, kterým budou náklady exekuce a náklady oprávněného vymoženy, neurčuje příkaz k úhradě nákladů exekuce, ale je určen v exekučním příkazu. Dojde-li k dalšímu zvýšení nákladů, rozhodne o nich exekutor v dalším příkaze k úhradě nákladů exekuce."*¹⁹⁹ Tento jejich názor, se kterým nesouhlasím, má zcela významný dopad nejen na celkovou ekonomiku exekutorského úřadu, ale v konečném důsledku také na moment, kdy příkaz k úhradě nákladů exekuce nabude právní moci a dle Pokynu D–247 dojde k poskytnutí služby exekuční činnosti a vzniká tak nesporná daňová povinnost soudního exekutora.

Jejich názor chápu tím způsobem, že nejprve soudní exekutor vymůže nárok oprávněného včetně příslušenství²⁰⁰. Následně vydá a doručí příkaz k úhradě nákladů exekuce, který nabude právní moci, a v ten moment má soudní exekutor v souladu s Pokynem D–247 daňovou povinnost a musí následně v zákonných lhůtách odvést daň z přidané hodnoty. Ovšem je nutné si uvědomit tu skutečnost, že v této době soudní exekutor, přestože vydal příkaz k úhradě nákladů exekuce, tak výši nákladů v něm určených nemá reálně ve své moci, protože nejsou ještě vymoženy, tzn., aby splnil svoji daňovou povinnost, musí určenou daň z přidané hodnoty odvést z jiných, než dosud vymožených finančních prostředků z předmětné exekuce.

Z hlediska souvztažnosti exekuční praxe a daňových povinností by byl tento stav z ekonomického hlediska naprosto nerealizovatelný a téměř pro všechny úřady, pokud by danou problematiku tímto doslovným názorem prezentovaným v citovaném Komentáři k 2. vydání realizovaly, ekonomicky pravděpodobně zničující²⁰¹. Je totiž nutné si uvědomit dvě podstatné skutečnosti. Celková vymahatelnost se pohybuje kolem

¹⁹⁹ Kasíková, M. a kol. *Exekuční řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. S. 340–341. ISBN 978-80-7400-179-6

²⁰⁰ Tím je myšlena jistina včetně příslušenství.

²⁰¹ Velké exekutorské úřady by se s prezentovaným modelem pravděpodobně vypořádaly s ohledem na velký nápad exekucí a tím pádem na velké množství průběžně vydávaných příkazů k úhradě nákladů exekuce a následně i jejich vymožení, ovšem pro exekutorské úřady s menším nápadem by situace byla pravděpodobně ekonomicky velice obtížná.

cca 20 % a soudní exekutor není žádným způsobem napojen v otázce svého rozpočtu na státní rozpočet. Je tedy zcela nemožné, aby soudní exekutor dle výše uvedeného návodu nejprve vymáhal nárok oprávněného, kdy patrně bude muset vynaložit nemalé finanční zdroje, například při mobiliární exekuci, a teprve následně určit náklady exekuce s vědomím, že mu nastává rovněž daňová povinnost dle Pokynu D-247, ale reálně nemá ani korunu.

Právě z těchto důvodů je exekuční praxe při vydávání příkazu k úhradě nákladů exekuce odlišná. Řada exekutorských úřadů totiž vydává příkaz k úhradě nákladů exekuce až v momentě, kdy má prostředky z příkazu k úhradě nákladů exekuce reálně vymožené. Tedy zde je právě rozpor s výkladem v Komentáři ke 2. vydání. Motivem je, jak již bylo uvedeno, daňová povinnost a současně skutečnost, že exekutorský úřad je ekonomicky postaven právě na přiznaných nákladech exekuce z pravomocného příkazu k úhradě nákladů exekuce.

Pokud bych opravdu trval na způsobu vydávání příkazu k úhradě nákladů exekuce v podmínkách stanovených autory Komentáře ke 2. vydání, tak by bylo zcela nemožné ekonomicky zajistit exekutorský úřad začínajícího soudního exekutora, který by zahájil činnost tím, že by nenastoupil po jiném exekutorovi, ale byl by jmenován do obvodu, kde dosud žádný exekutor nepůsobil. Nastala by totiž situace, že by i několik měsíců vykonával exekuční činnost, ovšem bez jakékoliv přiznané odměny a nákladů, a navíc by v případě, že bude plátcem daně z přidané hodnoty, měl daňové povinnosti.

Musím ovšem konstatovat, že také existují případy, kdy skutečně soudní exekutor je povinen vydat příkaz k úhradě nákladů exekuce a náklady v něm určené nemá fakticky k dispozici²⁰². Taková povinnost nastává v případě přihlášení nároku exekutora²⁰³ do insolvenčního řízení, kde příkaz k úhradě nákladů supluje instrument přihlášky do insolvence. Druhým obdobným případem je situace, kdy soudní exekutor postihl nemovitou věc povinného, ovšem nemůže z důvodu horšího pořadí realizovat dražbu. Proto svůj nárok, tak jako v případě insolvenčního řízení, přihlásí do dražby nemovité

²⁰² Takzvané PUNe do mínusu.

²⁰³ Minimální odměny a paušální náklady.

věci. Smysl přihlášek je takový, že oprávněný se vždy do insolvence, potažmo dražby nemovité věci konané jiným soudním exekutorem, musí přihlásit sám²⁰⁴, bez ohledu na probíhající exekuční řízení, a rovněž tak soudní exekutor přihlašuje pouze svůj nárok, tedy odměnu a náklady.

S účinností od 1. 1. 2013 došlo k podstatné novele ustanovení § 6 odst. 2 Prováděcí vyhlášky č. 418/2001 Sb., kde bylo stanoveno, že *"jsou-li v exekučním příkazu uvedeny pravděpodobné náklady exekuce a pravděpodobné náklady oprávněného, vydá exekutor příkaz k úhradě nákladů exekuce neprodleně poté, kdy dojde ke splnění nebo vymožení povinnosti vymáhané v exekučním řízení s výjimkou nákladů exekuce a oprávněného. Exekutor je povinen poučit o této skutečnosti účastníky exekučního řízení v exekučním příkazu, ve kterém tyto pravděpodobné náklady uvedl."* Tím byla tedy předmětná problematika definitivním způsobem vyřešena v případech, kde bylo nutné s ohledem na další daňové povinnosti a ekonomiku exekutorského úřadu zajistit náklady exekutora a náklady exekuce již v průběhu exekučního řízení. Nová úprava tak přichází s tím, že náklady exekuce jsou uvedeny jako pravděpodobné již v exekučním příkazu. Pokud pak dojde k vymožení, nastává situace, kdy soudní exekutor po vydání a nabytí právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce již má určené náklady ve své faktické dispozici a nemůže mít tudíž žádný ekonomický problém s řádným a včasným odvodem vypočtené daně z přidané hodnoty.

²⁰⁴ Soudní exekutor ho ovšem o tom standardně nad rámec svých zákonných povinností poučí.

1. příklad

Vzhledem k tomu, že povinný na dobrovolnou výzvu ke splnění vymáhané povinnosti nereagoval, vydal soudní exekutor po marném uplynutí lhůty k dobrovolnému splnění exekuční příkaz přikázáním jiných pohledávek na bankovní účet povinného, na kterém z poskytnuté součinnosti byl dostatek finančních prostředků k tomu, aby kompletní vymáhaná povinnost byla uhrazena. Oprávněný podal exekuční návrh k vymožení částky 1.500 Kč a neuplatňoval žádné náklady nalézacího řízení a rovněž nebyl zastoupen žádným právním zástupcem.

Soudní exekutor vydal příkaz k úhradě nákladů exekuce, který obsahoval:

- Odměna v souladu s ustanovením § 6 exekučního tarifu ve výši 3.000 Kč.
- Náhrada paušálních nákladů v souladu s ustanovením § 13 exekučního tarifu ve výši 3.500 Kč
- Z toho daň z přidané hodnoty ve výši 21 % 1.365 Kč
- Náklady exekuce celkem 7.865 Kč

Po nabytí právní moci uvedeného příkazu k úhradě nákladů exekuce provedl finanční a mzdový účetní soudního exekutora zaúčtování předmětného pravomocného příkazu k úhradě nákladů exekuce:

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Odměna za exekuci	3.000	–	602.101
Náhrada paušálních výdajů	3.500	–	602.103
Z toho daň z přidané hodnoty 21 %	1.365	–	343
Náklady exekuce celkem	7.865	221	–

Vymáhanou jistinu musí soudní exekutor zaslat na zvolený účet oprávněného neprodleně do 30 dnů od vymožení v souladu s ustanovením § 46 odst. 4 exekučního řádu. Částky uvedené v příkazu k úhradě nákladů exekuce může soudní exekutor převést na svůj bankovní účet až po nabytí právní moci uvedeného příkazu k úhradě nákladů exekuce a pak s nimi disponovat dle své svobodné vůle.

2. příklad

Vzhledem k tomu, že povinný nedodržel telefonickou dohodu s právním asistentem soudního exekutora ohledně zaplacení vymáhané povinnosti ve dvou splátkách, rozhodl soudní exekutor o realizaci mobiliární exekuce, ve které vznikly následující hotové výdaje, které již byly dříve zaúčtovány (viz příklad na str. 111 a 112):

Asistenční služba 6.000 Kč

Zámečnická služba 2.000 Kč

Veterinární služba 2.500 Kč

Stěhovací služba 4.500 Kč

Odtahová služba 4.000 Kč

Skladovné za 3 měsíce²⁰⁵ 900 Kč

Parkovné za 3 měsíce²⁰⁶ 1.200 Kč

Dále pak vznikly následující náhrady nákladů:

- Náhrada za doručení písemností 50 Kč
- Náhrada za ztrátu času 500 Kč
- Náhrada cestovních výdajů 1.240 Kč

Vymáhaná povinnost byla 500.000 Kč, oprávněný nebyl zastoupen žádným právním zástupcem, ovšem uplatnil v exekučním řízení návrh na náklady nalézacího řízení ve výši 60.000 Kč. Povinný do 3 měsíců po realizované mobiliární exekuci, těsně před nařízenou dražbou movitých věcí, kompletní vymáhanou povinnost uhradil hotově v sídle exekutorského úřadu.

Soudní exekutor vydal následující příkaz k úhradě nákladů exekuce:

Odměna ve výši 84.000 Kč

Náhrada účelně vynaložených hotových výdajů 21.100 Kč

²⁰⁵ 300 Kč za měsíc, bylo vyúčtováno na 518.301/321.

²⁰⁶ 400 Kč za měsíc, bylo vyúčtováno na 518.302/321.

Náhrady nákladů 1.790 Kč

Z toho daň z přidané hodnoty 21% 22.447 Kč.

Náklady exekuce celkem 129.337 Kč

Po nabytí právní moci uvedeného příkazu k úhradě nákladů exekuce provedl finanční a mzdový účetní soudního exekutora zaúčtování předmětného pravomocného příkazu k úhradě nákladů exekuce:

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Odměna za exekuci	84.000	–	602.101
Náhrada účelně vynaložených hotových výdajů	21.100	–	602.103
Náhrady nákladů	1.790		602.104
Z toho daň z přidané hodnoty 21 %	22.447	–	343
Náklady exekuce celkem	129.337	221	–

Vymáhanou jistinu a oprávněným uplatněné náklady nalézacího řízení soudní exekutor musí zaslat na zvolený účet oprávněného neprodleně do 30 dnů od vymožení v souladu s ustanovením § 46 odst. 4 exekučního řádu. Částky uvedené v příkazu k úhradě nákladů exekuce může soudní exekutor převést na svůj bankovní účet až po nabytí právní moci uvedeného příkazu k úhradě nákladů exekuce a pak s nimi může začít disponovat dle své svobodné vůle.

6.1.2 TRANSFER FINANČNÍCH PROSTŘEDKŮ V DŮSLEDKU PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE

Na právní moc příkazu k úhradě nákladů exekuce se neváže pouze daňová povinnost soudního exekutora v souladu s Pokynem D–247. Příkaz k úhradě nákladů exekuce má zcela zásadní význam ekonomického charakteru pro chod celého exekutorského úřadu. Může nastat situace ad absurdum, že pokud v předmětný měsíc nenabude právní moci žádný příkaz k úhradě nákladů exekuce, tak může být exekutorský úřad bez jakýchkoliv příjmů nutných pro provoz.

Jak už jsem nastínil, soudní exekutor musí veškeré vymožené prostředky vkládat v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 exekučního řádu na speciální bankovní účty, které jsou důsledně odděleny od jeho soukromého účtu. Pokud tedy nastane optimální situace, že bude kompletní nárok exekuce vymožen, tzn., bude vymožena jistina včetně

příslušenství, nárok oprávněného v exekuci i náklady exekuce, kam patří odměna exekutora a účelně vynaložené výdaje, **je nutné s vymoženými prostředky nakládat podle následujícího postupu.** V případě, že je exekuce již pravomocná, nebo exekutor disponuje doložkou provedení exekuce, je povinen v souladu s ustanovením § 46 odst. 4 exekučního řádu do 30 dnů zaslat je oprávněnému na jeho bankovní účet.²⁰⁷ Další částí vymoženého nároku, tedy nárok oprávněného na právní zastoupení v důsledku exekuce a náklady exekuce v množině nákladů exekuce musí být na uvedeném bankovním účtu deponovány až do doby, kdy příkaz k úhradě nákladů exekuce nabude právní moci. Teprve poté bude část na právní zastoupení oprávněného zaslána na jím zvolený účet a soudní exekutor bude moci svůj nárok teprve v tomto okamžiku převést na svůj bankovní účet a finanční prostředky jsou až v této chvíli, tedy po nabytí právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce, v jeho vlastnictví a jeho výlučné právní dispozici.

Není tedy možné, s ohledem na platnou právní úpravu, okamžitě po vymožení převádět kompletní vymožený nárok, ale každá část má speciální režim a vlastnická práva vznikají nezávisle na sobě v různých časových okamžicích. Vlastnické právo k jistině a příslušenství vzniká oprávněnému v momentě vložení k rukám soudního exekutora, naopak vlastnické právo k nákladům za právní zastoupení v exekuci a k nákladům exekutora vzniká oprávněnému a soudnímu exekutorovi až v okamžiku nabytí právní moci vydaného příkazu k úhradě nákladů exekuce.

Příklad

Soudní exekutor zaúčtoval příchozí platby povinných nebo jejich plátců mzdy či bankovních institucí zasláním nebo vložním na jím vedené exekuční bankovní účty.

²⁰⁷ Připomínám, že dle výše uvedené teze už jde pouze o technický krok, tato část celkového nároku je již ve vlastnictví oprávněného.

Datum	Plátce	Účet exekutora u banky	Operace	Částka Kč	Účtovací předpis	
					MD	D
01.03.	Povinný A	ČSOB	Částečná úhrada exekuce	10.000	221.100	325
05.03.	Povinný B	Volksbank	Pravidelná měsíční splátka exekuce	5.000	221.200	325
15.03.	Povinný C	Raiffeisenbank	Kompletní úhrada exekuce	154.000	221.300	325
16.03.	Zaměstnavatel povinného D	ČSOB	Pravidelná měsíční srážka ze mzdy na exekuci	4.500	221.100	325
17.03.	Bankovní institut	Volksbank	Deponované finanční prostředky povinného E na jeho exekuci	185.000	221.200	325
20.03.	Povinný G	Volksbank	Pravidelná měsíční splátka exekuce	5.000	221.200	325

Soudní exekutor dále zaúčtoval příchozí platbu povinného v hotovosti, kterou vložil v podatelně k rukám vykonavatele soudního exekutora, jenž ji druhý den složil na bankovní účet ve Volksbank.

Datum	Plátce	Operace	Částka Kč	Účtovací předpis	
				MD	D
18.03.	Povinný F	Částečná úhrada mobiliární exekuce v hotovosti	10.000	211	325
19.03.	–	Složení hotovosti na bankovní účet	10.000	261	211
20.03.	–	Zúčtování výpisu z účtu	10.000	221.200	261

Soudní exekutor zaslal²⁰⁸ a zaúčtoval zaslání vymožených finančních prostředků na zvolené účty oprávněných, in eventum na bankovní účty jejich právních zástupců. K tomu, aby dodržel zákonnou lhůtu dle ustanovení § 46 odst. 4 exekučního řádu, zasílá tyto finanční prostředky první pracovní den nového měsíce.

Částka Kč	Účtovací předpis	
	MD	D
10.000	325	221.100
5.000	325	221.200
154.000	325	221.300
4.500	325	221.100
185.000	325	221.200
10.000	325	221.200
5.000	325	221.200

6.1.3 VLIV ZRUŠENÉHO PŘÍKAZU K ÚHRADĚ NÁKLADŮ EXEKUCE NA JIŽ ODVEDENOU DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

V souvislosti s vydaným a pravomocným příkazem k úhradě nákladů exekuce se vyskytují i situace, kdy exekuce je po nabytí právní moci vydaného příkazu k úhradě nákladů exekuce zrušena. Celkem pochopitelný je následně požadavek povinného, který chce vrátit mimo nároku, který obdržel oprávněný, také část vymožených prostředků, které byly příkazem k úhradě nákladů již pravomocně přiznány. I když takovouto žádost povinného chápu, musím konstatovat, že bude se svou žádostí neúspěšný. Nikdy totiž nemůže být chybou soudního exekutora, že bylo exekuční řízení zahájeno, návrh totiž vždy vychází od oprávněného, ale důležitějším elementem v rámci této problematiky je, že exekuci nařídil a soudního exekutora pověřil soud. Proto není chybou, že soudní exekutor exekuci vedl, vymohl finanční prostředky, vydal příkaz k úhradě nákladů exekuce, který nabyl právní moci, prostředky si převedl na svůj bankovní účet a odvedl řádně daň z přidané hodnoty. Povinný se musí se svým nárokem obrátit na stát a po něm vymáhat škodu způsobenou špatným úředním postupem při nařízení exekuce a pověření

²⁰⁸ Pro jasnou demonstraci a zjednodušení předpokládám, že zasílá veškeré vymožené prostředky bez ohledu na odpočet nákladů exekuce. Základní podmínkou je, že všechna předmětná exekuční řízení jsou pravomocná, in eventum soudní exekutor již disponuje doložkou o provedení exekuce.

soudního exekutora. V otázce převedených finančních prostředků oprávněnému se musí obrátit na samotného oprávněného, který je nabyt z titulu bezdůvodného obohacení.

Rovněž je často soudy mylně interpretován závěr, že pravomocným usnesením o zastavení exekuce se ruší všechny dosud vydané exekuční příkazy. Soudy totiž často v rámci této právní věty zapomínají na skutečnost, že zaniká účinek vydaného příkazu k úhradě nákladů exekuce jako exekučního titulu. V tom se naprosto shodují s výkladem JUDr. Kasíkové v Komentáři k exekučnímu řádu, kde interpretuje dle mne správný názor, že *"právní mocí rozhodnutí, kterým se exekuce končí, zaniká i účinnost příkazu k úhradě nákladů exekuce jako podkladu k vymáhání dluhů a k jeho zrušení není třeba zvláštního výroku."*²⁰⁹ Z toho totiž plyne, že nezaniká žádný jiný účinek, ale jen ten, kdy je příkaz k úhradě nákladů exekuce legitimním podkladem pro vymáhání. Pokud již byly náklady v něm specifikované soudnímu exekutorovi uhrazeny a převedeny, bez ohledu na odvod daně z přidané hodnoty, finanční prostředky se již nevrací.

6.2 USNESENÍ O ZASTAVENÍ EXEKUCE A JEHO DAŇOVÉ ÚČINKY

Pravomocné usnesení o zastavení exekuce je typově dalším rozhodnutím soudního exekutora, na které se váže podle Pokynu D-247 okamžik poskytnutí exekuční služby. Je třeba připomenout, že náklady stanovené prostřednictvím uvedeného usnesení v zásadě hradí právě oprávněný, nikoliv povinný²¹⁰. Podotýkám ale, že také ve výroku usnesení o zastavení exekuce se stanovuje oprávněnému uhradit soudnímu exekutorovi specifikovanou částku včetně daně z přidané hodnoty.

Z hlediska exekučního procesu ovšem velmi často dochází k těm situacím, kdy se v exekuci částečně vymůže celkový nárok, ovšem v dalším průběhu exekuce, ať už z procesních důvodů²¹¹, nebo z důvodů nemajetnosti povinného, je nutné exekuční

²⁰⁹ Kasíková, M. a kol. *Exekuční řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. S. 498. ISBN 978-80-7400-476-6

²¹⁰ Náklady jsou velmi často dopředu stanoveny na základě možnosti dle ustanovení § 89 exekučního řádu.

²¹¹ Zrušení rozhodčí doložky, návrh na částečné zastavení exekuce.

řízení zastavit. O účincích již vydaného a pravomocného příkazu k úhradě nákladů exekuce jsem již výše pojednával. Konstatuji ovšem, že v podobných situacích již v zásadě exekutor žádné další náklady po účastnících řízení nepožaduje, což je také obsahem posledního z výroků téhož usnesení.

Výše nákladů v situacích, kdy je exekutor po účastníkovi požaduje, musím být ovšem zdůvodněna v rámci odůvodnění, in eventum musí být odkázáno na smlouvu o provedení exekuce, kde je výše nákladů při zastavení předem sjednána. Standardně je uložena lhůta k dobrovolnému splnění takové povinnosti s tím, že po jejím marném uplynutí se jedná o exekuční titul.

Příklad

Po provedení všech možných způsobů provedení exekuce i po mobiliární exekuci bylo zjištěno, že povinný je nemajetný, a exekuční řízení bylo z důvodu nemajetnosti zastaveno. Oprávněný měl smluvně se soudním exekutorem dopředu nastaveno, že v případě zastavení pro nemajetnost bude hradit exekutorovi náklady ve výši 500 Kč. Po nabytí právní moci usnesení o zastavení exekuce provedl soudní exekutor zaúčtování.

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Vyznačení právní moci na usnesení o zastavení exekuce	500	–	602.103
Daň z přidané hodnoty 21 %	105	–	343
Náklady exekuce celkem	605	311	–

6.2.1 VYLOUČENÍ A ZMĚNA EXEKUTORA A SPOJENÍ EXEKUCÍ

Úprava Pokynu D–247 opomíjí řadu specifických situací, které mají velký vliv na daňovou povinnost soudního exekutora. Jde zejména o vyloučení exekutora z provedení exekuce²¹² a změnu exekutora²¹³.

²¹² § 29 odst. 11 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

²¹³ § 44b odst. 4 zákona č. 120/2001 Sb., exekuční řád.

Pro oba případy je shodné to, že jejich odměna se počítá tím způsobem, jako by došlo k zastavení exekuce. Nárok na náhradu nákladů původního exekutora budou vypočteny dle vyhlášky č. 330/2001, exekuční tarif.²¹⁴ Nárok původního exekutora bude určen v příkazu k úhradě nákladů exekuce nového exekutora s tím, že původní exekutor získává aktivní legitimaci k podání námitek proti příkazu k úhradě nákladů exekuce, stává se v této části účastníkem řízení co do výše svého nároku. Pro daňové účely je ovšem důležitým aspektem vydaný příkaz k úhradě nákladů exekuce a jeho nabytí právní moci. Může ovšem nastat také odlišná situace v tom smyslu, že původní exekutor byl již v otázce nákladů uspokojen²¹⁵, nebo pouze příkaz k úhradě nákladů exekuce vydal a nebyl zcela uspokojen; pak se v rámci řízení u nového exekutora nárok pouze douhradí. Toto se ovšem týká pouze nákladů, nikoliv odměny, která musí být stanovena novým příkazem k úhradě nákladů exekuce.

V situacích, kdy dojde ke spojení exekucí dle ustanovení § 37 odst. 4 exekučního řádu, pak exekutorovi, který rozhodnutím soudu exekuci již nevede, náleží náhrada účelně vynaložených výdajů. Tyto náklady vymůže a v příkazu opět určí až nový exekutor.

6.2.2 USNESENÍ DLE USTANOVENÍ § 46 ODS. 7 EXEKUČNÍHO ŘÁDU

Posledním typem usnesení, které ovšem ve znění Pokynu D–247 absentuje, je usnesení o vydání výtěžku insolvenčnímu správci. O kolizi insolvenčního a exekučního řízení jsem již výše podal podrobný výklad, stejně tak jako o mém právním názoru na vymožené finanční prostředky těsně před podáním insolvenčního návrhu.

Nastává ovšem i řada dalších situací, kdy vymožené prostředky zcela jistě spadají do insolvenční podstaty. Právě na tyto případy pamatuje ustanovení § 46 odst. 7 exekučního řádu, které stanoví, že *"je-li exekuční řízení podle zvláštního právního předpisu přerušeno nebo zvláštní právní předpis stanoví, že exekuci nelze provést, exekutor nečiní žádné úkony, jimiž se provádí exekuce, pokud zákon nestanoví jinak. Insolvenčnímu správci exekutor vydá výtěžek exekuce bezodkladně po právní moci*

²¹⁴ § 13 a § 15 vyhlášky č. 330/2001 Sb., exekuční tarif.

²¹⁵ Tzn., že již příkaz k úhradě nákladů exekuce vydal a byl uhrazen.

usnesení, kterým rozhodne po odpočtu nákladů exekuce o vydání výtěžku insolvenčnímu správci." V rámci daňové povinnosti je opět klíčové, že dle mého názoru analogicky tak, jako v rámci příkazu k úhradě nákladů exekuce nebo usnesení o zastavení exekuce, se má za to, že právní mocí takového usnesení je služba exekuční činnosti poskytnuta a je zde povinnost odvézt daň z přidané hodnoty.

6.3 ZNALEČNÉ V RÁMCI EXEKUČNÍHO ŘÍZENÍ A JEHO VZTAH K NÁKLADŮM EXEKUCE

Soudní exekutor v několika fázích exekučního řízení využívá kvalifikovaných služeb osob, jež vykonávají činnost znalce nebo tlumočníka v souladu se zákonem č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících. Nákladem při využití těchto služeb pro účastníky exekučního řízení je znalečné, které se vypočítává podle výše citovaného zákona společně s Vyhláškou č. 37/1967 k provedení zákona o znalcích a tlumočnících.

Uvedená potřeba **využití služeb znalce** se v průběhu exekučního řízení vyskytuje jak pro ocenění nemovitých, tak i movitých věcí. U nemovité věci je otázka nutnosti kvalifikovaného znaleckého posudku nesporná a dokonce předvídaná samotným zákonem. **Ustanovení znalce pro ocenění nemovitých věcí je zákonnou povinností soudního exekutora.** Občanský soudní řád v ustanovení § 336 odst. 1 výslovně uvádí, že *"po právní moci usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí soud ustanoví znalce, kterému uloží, aby ocenil nemovitou věc a její příslušenství cenou obvyklou."* Jediná zákonná alternativa, kdy není nutné přibírat znalce, je dána ustanovením § 336 odst. 4 občanského soudního řádu: *"Jestliže nemovitá věc a její příslušenství byly dříve oceněny způsobem uvedeném u odstavcích 1 a 2 a jestliže se nezměnily okolnosti rozhodující pro ocenění, může soud od nového ocenění upustit."* Zákon tak reaguje na situace, kdy v časově starším exekučním řízení byl znalec přizván, znalecký posudek zhotovil, bylo zapláceno, k dražbě nemovité věci nedošlo, ovšem vzápětí byl podán další nový exekuční návrh, kde je opět předmětný způsob provedení exekuce prodejem nemovité věci.

Zákonná povinnost soudního exekutora přibrat znalce pro ocenění nemovitých věcí ovšem neplatí bezvýjimečně pro **ocenění movitých věcí**. Občanský soudní řád totiž v ustanovení § 328 odst. 1 stanoví, že *"po právní moci usnesení o nařízení výkonu*

rozhodnutí se sepsané věci anebo soubory věcí určené ke společnému zpeněžení odhadnou, pokud není cena stanovena úředně²¹⁶, nebo pokud není uveřejněn kurs investičního nástroje přijatého k obchodování na evropském regulovaném trhu nebo není uveřejněna hodnota cenného papíru a zaknihovaného cenného papíru vydaného fondem kolektivního investování." Otázka, kdo samotný odhad provede, je právně upravena v ustanovení § 328 odst. 2 téhož právního předpisu, kdy "odhad provede soud; znalce přibere, pokud v jednoduchých případech nestačí odhad provedený vykonavatelem při sepsání věci. Odhad soud neprovede, pokud k prodeji dochází způsobem podle § 334a²¹⁷. Odhad sepsaných věcí není soudním rozhodnutím."

Dále poukazuji na ustanovení § 28 exekučního řádu, které mimo jiné stanoví, že "úkony exekutora se považují za úkony exekučního soudu," a na ustanovení § 52 odst. 2 exekučního řádu, podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak²¹⁸, je "exekutor oprávněn vykonat všechny úkony, které občanský soudní řád a další právní předpisy jinak svěřují při provedení výkonu rozhodnutí soudu, soudci, vykonavatelé nebo jinému zaměstnanci soudu." Toto cituji právě z toho důvodu, že podle ustanovení občanského soudního řádu má povinnost či možnost ustanovit znalce vždy toliko soud.

Pokud se ovšem vrátím k diferenciaci ohledně povinnosti ustanovit znalce pro potřeby odhadu movitých věcí a nemovitých věcí, uvádí občanský soudní řád v ustanovení § 328 odst. 2 tu možnost, že soud přibere znalce až v tom momentě, kdy v jednoduchých případech nestačí odhad provedený vykonavatelem. V praxi je toto zákonné ustanovení realizováno tím způsobem, že vykonavatel exekutora oceňuje standardní vybavení a příslušenství domácnosti, kam patří elektronika, nábytek, ale také zahravní nářadí atd. Při odhadu automobilů se často postupuje tím způsobem, že se cena stanoví podle obdobného typu automobilu²¹⁹ pomocí internetové nabídky renomovaných autobazarů. U běžného zlata si vykonavatel zjišťuje cenu u zlatníka.

²¹⁶ Dle § 5 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách.

²¹⁷ Pokud nebyly sepsané cenné papíry nebo zaknihované cenné papíry zpeněženy postupem podle § 334 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, soud sepsané cenné papíry zpeněží pomocí obchodníka s cennými nebo zahraniční osoby poskytující investiční služby v České republice. Soud má přitom všechna práva, která jinak příslušejí povinnému jako majiteli cenného papíru.

²¹⁸ Myšleno exekuční řád.

²¹⁹ Atributy typu: značka, typ, počet najetých kilometrů.

Znalec se tedy ve smyslu ustanovení § 328 odst. 2 občanského soudního řádu přibírá při odhadu ceny významných výtvarných děl a památek, rukopisů významných literárních děl, osobních památek a korespondencí významných spisovatelů a kulturních činitelů, jakož i jiných upomínkových předmětů muzeální povahy po těchto osobách a dále předmětů větší kulturní historické hodnoty a jejich souborů. Mohu konstatovat, že zkušený vykonavatel téměř bezproblémově dokáže rozlišit, kdy jeho odhad postavený na jeho znalostech postačí k tomu, aby byla objektivně stanovena odhadní cena, a kdy je již nutné přizvat znalce. Navíc managementy exekutorských úřadů pracují v tomto směru pravidelně na rozvoji vykonavatelů v této oblasti a současně se snaží reagovat i na cenovou nabídku na trhu, tedy na růst či pokles cen některých movitých věcí²²⁰. Je tedy potřeba při odhadu zohledňovat i tato kritéria, aby byla zaručena prodejnost movitých věcí v dražbě. Nejnižší podání²²¹ totiž musí být pro zájemce o dražbu natolik zajímavé, že se mu vyplatí si movitou věc vydražit, aniž by si koupil novou movitou věc, kde má řadu dalších bonusů, jež mu soudní exekutor ze zákona nemůže garantovat²²².

Soudní exekutor využívá také **služeb tlumočnicka**, protože exekuční řízení jsou vedena i na cizince a jejich majetek v České republice. Velmi častým případem je vietnamská skupina obyvatel České republiky. Tlumočnick je pak využíván v rámci písemné nebo ústní komunikace s nimi.

Z hlediska praktického upravení vztahů mezi soudním exekutorem a znalcem je podstatný ten prvek, že **soudní exekutor znalce ustanovuje**. Právní úprava stanoví v ustanovení § 12 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, že *"nejde-li o žádný z případů uvedených v § 11, je znalec (tlumočnick) povinen podat posudek (provést tlumočnický úkon), jestliže byl ustanoven znalcem (tlumočnickem) v řízení před orgánem veřejné moci. Odmítne-li znalec (tlumočnick) bez vážného důvodu provést úkon, sdělí to orgán veřejné moci krajskému soudu, v jehož seznamu je znalec (tlumočnick)."* Soudní

²²⁰ Těžko by si někdo vydražil v dražbě televizi, která by měla vyvolávací cenu větší než nová televize z kamenného nebo internetového obchodu.

²²¹ Dle § 329 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, činí nejnižší podání jednu třetinu rozhodné ceny.

²²² Reklamační lhůtu, záruční list, instalaci, odborné poradenství, opravy a údržbu.

exekutor dlouhodobě spolupracuje s vybraným znalcem a podmínky jejich vzájemné spolupráce jsou upraveny v souladu s ustanovením § 17 odst. 4 citovaného zákona, kde se stanoví, že *"není-li odměna určena podle odstavců 2 a 3, řídí se smlouvou mezi znalcem (tlumočnickem) a osobou, která znalecký posudek (tlumočnický úkon) objednala."*

V některých případech ovšem platí, že odměna a náklady znalce jsou striktně určeny zákonem č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve spojitosti s Vyhláškou č. 37/1967 k provedení zákona o znalcích a tlumočnících.

Režim přiznání znalečného poté, co znalec odevzdá soudnímu exekutorovi znalecký posudek, je takový, že mu soudní exekutor přizná odměnu za podání znaleckého posudku samostatným usnesením o znalečném. Odměna se počítá podle ustanovení § 17 a 23 a náhrada nákladů podle ustanovení § 18 a 23 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících v platném znění, a současně podle ustanovení § 15a–28 vyhlášky č. 37/1967 Sb. k provedení zákona o znalcích a tlumočnících v platném znění. V rámci řízení o znalečném (o odměnách a náhradách nákladů) soudní exekutor především hodnotí povahu a rozsah úkonu a stupeň odborné kvalifikace potřebné k jeho provedení, a to u každé z položek provedeného úkonu, charakter a účelnost pomocných prací; při znaleckém úkonu je studium spisu zpravidla součástí úkonu, přiměřenost doby trvání úkonu, a to též porovnáním s obdobnými odbornými úkony a částkami odměn za ně účtovanými, dodržení stanovené lhůty znalcem, zejména bylo-li uloženo spěšné provedení úkonu, zda úkon spočíval v přezkoumání posudku provedeném jiným znalcem. V rozhodnutí, kterým se určuje odměna a náhrada nákladů, se uvádí důvody, podle kterých bylo rozhodnuto o jednotlivých položkách, z nichž se skládá odměna a náhrada nákladů.²²³

Náklady spojené se znaleckým posudkem jsou takové náklady, které byly účelně vynaložené a mají vztah ke konkrétnímu znaleckému posudku v tom smyslu, že bez nich by nebylo možno znalecký posudek vypracovat. Právní povaha rozhodnutí

²²³ § 25 vyhlášky č. 37/1967 Sb. k provedení zákona o znalcích a tlumočnících.

o znalečném splňuje všechna kritéria správního rozhodnutí. Soudní exekutor musí při jeho přijímání postupovat na základě právní úpravy a zásad správního řízení.

Z hlediska výše uvedeného výkladu o nákladech exekuce je nutné konstatovat, že znalečné a tlumočné není součástí paušální části hotových výdajů, ale představuje vždy samostatnou nákladovou položku, na kterou má soudní exekutor vždy nárok, a to nad rámec paušálních nákladů. S ohledem na právě uvedené má ale soudní exekutor také tuto skutečnost pregnančně uvést do výroku příkazu k úhradě nákladů exekuce a současně v odůvodnění uvést účelnost.

6.3.1 SPECIFIKA SPLATNOSTI ZNALEČNÉHO

Z hlediska splatnosti jsou v zásadě mezi soudním exekutorem a soudním znalcem nastaveny individuální doby splatnosti, které jsou i několikaměsíční. Je to dáno především tím, že soudní exekutor v době, kdy je faktura soudním znalcem dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, vystavena, nemá zpravidla dostatek vymožených finančních prostředků k uhrazení (viz výklad o příkazu k úhradě nákladů exekuce). Nastavením delší doby splatnosti se tak zvyšuje možnost soudního exekutora na vymožení finančních prostředků tak, aby mohl být vydán příkaz k úhradě nákladů exekuce, kde bude v souladu s ustanovením § 88 odst. 1 exekučního řádu a ustanovením § 13 odst. 5 a 7 exekučního tarifu i znalečné na základě již dříve vydaného a pravomocného usnesení o přiznání znalečného, které bude položku znalečné obsahovat.

6.3.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V REŽIMU ZNALEČNÉHO

S ohledem na daňové vymezení znalců a tlumočnicků je nutné uvést, že znalecká a tlumočnická činnost je zdanitelným plněním, protože tato činnost splňuje všechny znaky podnikání: znalec (tlumočnick) jedná vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za odměnu. Znalec (tlumočnick), který je plátcem daně, je povinen vystavit daňový doklad pro osobu, které poskytuje službu, pokud je tato osoba také plátcem daně.

Odměna za znalečné se na základě ustanovení § 17 odst. 5 zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, *"zvyšuje o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je znalec (tlumočnick) povinen z odměny odvést podle jiného právního předpisu."* Tato

povinnost pak musí být důsledně promítnuta i do vydávaného příkazu k úhradě nákladů exekuce.

Rovněž u soudního znalce upravuje Pokyn č. D-247, uplatňování daně z přidané hodnoty u činností uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů, č. j. 181/100 74/2002 ze dne 17. dubna 2003, zdanitelné plnění. Je v něm stanoveno, že *"úhradou za zdanitelné plnění je odměna, včetně zvýšení odměny a náhrada nákladů vynaložených v souvislosti se znaleckým (tlumočnickým) úkonem podle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů."* Jako den poskytnutí služby tento předpis stanoví, že *"v případě činnosti znalce se za den poskytnutí služby považuje den podání posudku, v případě tlumočnicka den provedení tlumočnického úkonu."*

I zde tedy občas může vznikat jistý časový nesoulad mezi tím, kdy znalec musí odvádět daň a kdy fakticky obdrží od soudního exekutora plnění za vyhotovení znaleckého posudku.

Příklad

Soudní znalec, který byl ustanoven soudním exekutorem k odhadu nemovité věci, dodal dne 1. 3. 2014 soudním exekutorovi znalecký posudek a současně předložil fakturu na 2.500 Kč (znalec je plátcem daně z přidané hodnoty). Soudní exekutor příjem faktury zaúčtoval.

Operace	Kč	Účtovací předpis	
		MD	D
Došlá faktura od soudního znalce bez daně z přidané hodnoty	2.066	518.602	–
Daň z přidané hodnoty 21 %	434	343	–
Cena faktury celkem	2.500	–	321

7 EXKURS DO SLOVENSKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY NÁKLADŮ EXEKUCE A JEJICH DAŇOVÝCH DOPADŮ

Exkursem do slovenské právní úpravy nákladů exekuce a jejich daňových dopadů chci stručně nastínit postavení soudního exekutora a pojetí nákladů exekuce ve slovenské právní úpravě, tedy v zemi, ke které má Česká republika povahově nejbližší. Je to dáno jednak bohatou společnou historií, ale také tím, že obě země jsou členy celé řady mezinárodních společenství, zejména Evropské unie.

Volba exkursu do slovenské právní úpravy není náhodná. Byl to právě slovenský model soukromých soudních exekutorů, který sloužil jako model pro zavedení obdobného přístupu i v českých podmínkách. Slovenská republika totiž v oblasti exekucí měla větší průkopnické tendence a institut soukromého soudního exekutora a vůbec celé novodobé pojetí exekucí na Slovensku je datováno již od roku 1995, tedy o celých 5 let dříve, než na území České republiky. Slovenská právní úprava exekučního řízení společně s francouzskou a holandskou právní úpravou byly podkladovým právním materiálem, který významně ovlivnil zákonodárny proces v otázce projednávání a schvalování českého exekučního řádu.

Onen pětiletý časový rozdíl je viditelný i v dnešní době, neboť stále zůstáváme pozadu právě za Slovenskem, pokud porovnáváme úroveň kodexů, které exekuční řízení upravují. Na Slovensku je oním kodexem **Predpis č. 233/1995 Z. z., Zákon Národnej rady Slovenskej republiky o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov**, vydaný dne 14. 9. 1995 s platností od 2. 11. 1995 a účinností od 1. 12. 1995. Kodex z hlediska své struktury obsahuje 11 částí, jež jsou rozprostřeny mezi paragrafy 1 až 243b. Na první pohled daleko hutnější obsahová náplň celkového počtu částí a paragrafů je dána zejména tím, že úprava exekučního řízení na Slovensku není v tak velké míře postavena na zásadě subsidiarity ve vztahu k jinému procesnímu předpisu. Tato skutečnost se projevuje tím, že na rozdíl od české právní úpravy slovenský exekuční řád obsahuje komplexní úpravu všech způsobů provedení exekuce.

Předpisem, který je pro účely této práce neméně důležitým, je **Vyhláška Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky zo 7. decembra 1995 o odmenách a náhradách súdnych exekútorov**, jejíž obdobou je v českém právním prostředí Vyhláška č. 330/2001 Sb., exekuční tarif. Ovšem nutno podotknout, že je postavena na zcela odlišném principu v přístupu k odměně při zastavení exekuce.

7.1 LEGISLATIVNÍ VYMEZENÍ SOUDNÍHO EXEKUTORA

Exekučný poriadok ve svém ustanovení § 2 odst. 1 vymezuje soudního exekutora *"ako štátom určenú a splnomocnenou osobu na vykonávanie núteného výkonu exekučných titulov (ďalej len "exekučná činnosť")*". Z hlediska legislativního vymezení je ovšem nejdůležitějším ustanovením § 5, ve kterém je stanoveno, že *"v súvislosti s výkonom exekučnej činnosti má exekútor postavenie verejného činiteľa, a súčasne, že vykonávanie exekučnej činnosti je výkonom verejnej moci."* Ve spojitosti s ustanovením § 2 odst. 1 je tak možné konstatovat, že jde o delegovaný výkon státní pravomoci.

V ustanovení § 2 odst. 2 je dále výslovně uváděno, že *"pokiaľ nie je týmto zákonom ustanovené inak, môže exekútor vykonávať aj ďalšiu činnosť."* Uvedenou další činnost pak nalezneme v ustanovení § 193 citovaného zákona, které jako další činnost uvádí *"a) spisovať návrhy pre oprávneného, b) prijímať do úschovy peniaze, listiny a iné veci v súvislosti s exekúciou, c) doručovať písomnosti súdu, ak bol o to požiadaný, d) vykonávať iné úkony na žiadosť súdu."*

Z hlediska neslučitelnosti výkonu soudního exekutora s jinými povoláními je ve slovenské právní úpravě předmětné ustanovení § 4 exekučného poriadku, které stanoví, *"že činnosť exekútora je nezlučiteľná s pracovným pomerom alebo s obdobným pracovným vzťahom, podnikaním, členstvom vo statutárnom orgáne obchodnej spoločnosti alebo družstva, alebo členstvom v kontrolnom orgáne obchodnej spoločnosti alebo družstva alebo s výkonom inej zárobkovej činnosti s výjimkou vedeckej, pedagogickej, literárnej, umeleckej a publicistickej činnosti."*

Z výše uvedeného je patrné, že slovenská právní úprava ve velké míře je pro českou právní úpravu vzorovou. Kromě některých malých nuancí, které jsou ovšem dány trochu odlišnou úpravou občanského práva, neregistrují markantní rozdíly.

Současně i soudní exekutor na Slovensku řídí činnost exekutorského úřadu, který jeho jménem plní veškeré úkoly spojené s odborným, organizačním a technickým zabezpečením exekuční činnosti tak, jak je uvedeno v ustanovení § 6 odst. 1 exekučního poriadku, a k této své činnosti může dle odstavce 2 téhož ustanovení zaměstnávat zaměstnance.

7.1.1 DAŇOVĚ PRÁVNÍ ASPEKTY SOUDNÍHO EXEKUTORA

Ve smyslu § 196 zákona č. 233/1995 Z. z., o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) patří exekutorovi za výkon exekuční činnosti odměna, náhrada hotových výdajů a náhrada za ztrátu času. Za předpokladu, že je exekutor plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o daň z přidané hodnoty. Exekučný poriadok v ustanovení § 197 určuje povinnému povinnost úhrady všech nákladů uvedených v ustanovení § 196 citovaného právního předpisu, a to takovým způsobem, že exekutor vyhotoví doklad za poskytnutí služby včetně daně z přidané hodnoty na povinného. Dokladem, kterým exekutor požaduje úhradu od povinného, se rozumí faktura ve smyslu § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

V ostatních případech, kdy odměnu soudnímu exekutorovi hradí oprávněný, např. smluvní odměnu dle ustanovení § 17 vyhlášky č. 288/1995 Z. z., o odmenách a náhradách súdnych exekútorov, vystavuje soudní exekutor fakturu oprávněné osobě.

Z uvedeného vyplývá, že výdaji na dosažení, zabezpečení a udržení příjmů, které je daňový poplatník povinný podle právních předpisů uhradit ve smyslu ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, jsou i náklady exekuce včetně odměny exekutora.

Je tedy patrné, že slovenská právní úprava, obdobně jako česká, vymezuje soudního exekutora z hlediska daní jako podnikatele a současně jako zaměstnavatele, z čehož mu plynou i příslušné daňové povinnosti. I v případě slovenské právní úpravy je předmětný model účtování ve dvou rovinách, kdy první, účetní a daňový režim, bude z hlediska

soudního exekutora jako podnikatele, a druhý v souvislosti s výkonem exekuční činnosti, což musí uplatnit v příkazu na úhradu trov exekúcie.²²⁴

7.2 ZÁKONNÁ ÚPRAVA ODMĚNY A NÁKLADŮ EXEKUCE NA SLOVENSKU

Náklady exekuce na Slovensku jsou upraveny v exekučnom poriadku, konkrétně v ustanovení § 196–203, kde jsou uvedeny následující klíčové faktory. Prvním faktorem je výslovné uvedení skutečnosti, že za výkon exekuční činnosti náleží soudnímu exekutorovi odměna, náhrada hotových výdajů a náhrada za ztrátu času s tím, že pokud je soudní exekutor plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna podle zvláštního právního předpisu²²⁵ právě o daň z přidané hodnoty²²⁶. Rovněž slovenská právní úprava vychází z procesního neúspěchu povinného, a proto v souladu s ustanovením § 197 hradí náklady exekuce povinný.

Náklady exekuce jsou pak specifikovány v ustanovení § 200 odst. 1, kde je obdobně stanoveno, že náklady exekuce tvoří odměna exekutora, náhrada hotových výdajů, náhrada za ztrátu času, oprávněný má rovněž nárok na náhradu účelných nákladů při vymáhání pohledávky. Dalším prvkem, který český právní řád zatím nezná, je, že povinný má nárok na náhradu nákladů, které mu vzniknou v souvislosti s podanými námitkami proti exekuci za předpokladu, že těmto námitkám bylo vyhověno.

Předpis č. 288/1995 Z. z., Vyhláška Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky o odmenách a náhradách súdnych exekútorov, je, jak jsem již výše uvedl, obdobou našeho exekučního tarifu. Asi by bylo vhodné konstatovat, že náš exekuční tarif se snaží být obdobou výše citovaného slovenského právního předpisu.

Studiem a komparací těchto dvou předpisů, jež upravují obdobné meritum věci, jsem dospěl k jednoznačnému názoru, že je to právě slovenská úprava nákladů exekuce, která je jednoznačně propracovanější a legitimním způsobem jasně vymezuje a dává právní

²²⁴ Analogická podoba našeho příkazu k úhradě nákladů exekuce.

²²⁵ § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ve znění zákona č. 651/2004 Z. z.

²²⁶ § 196 exekučného poriadku

režim sporným otázkám, které řešíme v oblasti exekucí na území České republiky. Jedná se např. o ustanovení § 21, které upravuje nárok soudního exekutora u nákladů při manipulaci se spisy. Je stanoveno, že za vydání opisu nebo potvrzení se za každou započatou stránku účtuje 0,66 €, za nahlédnutí do spisu se účtuje za každou započatou hodinu 1 € a za zaslání kopie spisu jiným oprávněným osobám 3,32 €. Každý, kdo se pohybuje v českém exekučním řízení, ví, že právě tato část nákladů je velice sporná v rámci příkazu k úhradě nákladů z toho důvodu, že neexistuje žádná právní norma, která by tuto část nákladů upravovala. Postup soudních exekutorů, kteří obdobné náklady stanoví na základě zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, zejména podle jeho přílohy, kterou je sazebník poplatků v položce č. 30, je exekučními soudy v rámci námitkového řízení zamítnut s odůvodněním, že tento předpis je toliko speciálním předpisem výlučně pro činnost soudu. Protiargument, že úkony soudního exekutora se považují za úkony soudu, je zatím nedostačující.

Dalším pozitivem je jednoznačně jasná úprava v situacích, kdy soudní exekutor pro oprávněného sepisuje exekuční návrh. Slovenská právní úprava má opět tuto situaci zakotvenou v citované vyhlášce, konkrétně v ustanovení § 21a. Ovšem největší a praktický přínos spatřuji v určení nákladů při zastavení exekuce, kdy slovenská právní úprava v ustanoveních § 14–16 stanovuje náhradu soudního exekutora v návaznosti na počet úkonů, které jsou ve vyhlášce taxativně uvedeny. Mezi takové úkony patří zejména získání pověření soudního exekutora, doručení exekučního příkazu, doručení vyrozumění o zahájení exekuce, každé zjišťování bydliště plátce mzdy nebo účtu povinného atd. Za každý takový úkon náleží soudnímu exekutorovi částka 3,32 €.

Co se týká další struktury vyhlášky o výpočtu odměny a nákladů exekuce, jsou si již oba právní předpisy velice podobné, liší se pouze v otázce měny.

7.3 ÚČETNÍ ASPEKTY DANĚ Z PŘÍJMU A DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

V pojetí slovenského soudního exekutora jako účetní jednotky se vychází z ustanovení § 3 zákona č. 431/2002 Z z., o účtovníctve, ve znění pozdějších předpisů, kdy účetní jednotka účtuje účetní případy v tom účetním období, se kterým věcně a časově souvisí. Pokud není možné tuto zásadu dodržet, účtuje se v období, ve kterém se o nich dozví.

V návaznosti na ustanovení § 2 opatrenie MF SR č. MF/23054/2002-92, ktorým se ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, je stanovené, že dňom uskutočnenia účtovného prípadu je deň splnenia dodávky, platby záväzku, inkasa pohľadávky, započtenia pohľadávky, postoupenia pohľadávky, prevzatia dlhu a deň zistenia ďalších skutočností, vyplývajúcich ze zvláštnych predpisů alebo z vnútorných podmienok účtovnej jednotky, ktoré jsou predmetom účtovníctví, ktoré v účtovnej jednotke nastaly a účtovnej jednotka má k dispozícii potrebné podklady, ktoré dokumentujú tyto skutočnosti.

Z hľadiska ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov ve znění pozdějších předpisů, je daňovým výdajem výdaj prokazateľně vynaložený na dosažení, zabezpečení a udržení příjmů zaúčtovaných v účtovníctví daňového poplatníka dle § 6, odst. 11. Zákon stanoví dvě formální podmínky uznání výdaje, a to podmínku reálné existence vynaložených výdajů a podmínku identifikace výdaje k subjektu zdanění. Další stránkou je podmínka věčnosti vynaloženého výdaje. Za daňový výdaj možno považovat jen takový výdaj, který má vztah k příjmům daňového poplatníka, respektive souvisí s předmětem podnikání uvedeným ve výpisu ze živnostenského listu. Z praktického hľadiska není ovšem vždy možné určitý výdaj přiřadit ke konkrétnímu příjmu. Rovněž není možné přesně kvalifikovat, jakého příjmu se dosáhlo, dosahuje, resp. dosáhne tím, že se realizoval výdaj určité hodnoty. Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů, nepožaduje důkaz přímé souvislosti mezi dosaženým příjmem a vynaloženým výdajem. Rozšiřuje pouze požadavky na zabezpečení nebo udržení příjmu daňového poplatníka.

Podle ustanovenia § 19 odst. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je ze zákona možné zahrnúť do výdajů na dosažení, zabezpečení a udržení příjmů i výdaje, které je povinen daňový poplatník dle zvláštnych predpisů uhradiť. Nemůže však íť o úhrady sankčného charakteru, ktoré jsou posuzované ve smyslu ustanovenia § 21 odst. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov.

ZÁVĚR

Primárním cílem mé rigorózní práce bylo přinést ucelený rozbor účetně a daňově právních aspektů postavení soudního exekutora a exekučního řízení. Dovoluji si konstatovat, že tento cíl byl splněn. Jak je z obsahu celé práce patrné, byť se zčásti jednalo o velice spornou a v současné době velice diskutovanou problematiku, kterou představují náklady exekuce, výklad jsem se snažil směřovat tím způsobem, že jsem se zaměřil nikoliv na důvodnost a účelnost, ale snažil se zacílit na právní povinnost a činnost exekutora, která souvisí s již vzniklými náklady. Tedy na obligatorní procesní postup v rámci uplatnění již vzniklých nákladů exekuce prostřednictvím příkazu k úhradě nákladů exekuce, které jsou spojeny s účetní a daňovou povinností soudního exekutora nebo jiných účastníků řízení. V úvodu rigorózní práce jsem sice uvedl, že jsem v oblasti exekucí z hlediska pracovně právní roviny aktivně činný a je mým prvořadým úkolem hájit oprávněné zájmy svého zaměstnavatele, kterým je v podmínkách českého právního prostředí významná soudní exekutorka JUDr. Jitka Wolfová, přesto jsem se snažil o ucelený celek, který vykazuje prvky objektivitu, jež jsou podloženy především platnou právní úpravou, konstantně aplikovatelnou judikaturní praxí a současně mými poznatky, které jsem se snažil předat nikoliv z pozice zaměstnance exekutorského úřadu, ale z pozice právníka, který má o exekuce veliký zájem, a dovolím si tvrdit, že této problematice rozumí v celém kontextu – od vzniku pohledávky do skončení exekuce.

Nepřímou snahou pak bylo uvést často pomíjivý, ovšem velmi významný fakt, že soudní exekutor musí v rámci výkonu svého povolání zabezpečovat velmi mnoho činností, o kterých nemají často přesnou představu ani zástupci právní obce, kteří nikdy na exekutorských úřadech nepracovali. Jak jsem již uvedl, zabezpečení výkonu exekuční činnosti sebou přináší řadu rozličných aktivit podnikatelského charakteru. Soudní exekutor je rovněž zaměstnavatel a nezřídka má i více než padesát zaměstnanců.

Studiem odborné literatury, právní úpravy, judikatury a rovněž získáním praktických poznatků závěrem konstatuji, že daňové a účetní aspekty soudního exekutora a exekuční činnosti vykazují řadu specifík, které si musí vždy každý nový soudní exekutor uvědomit, pokud chce z ekonomického hlediska bezproblémově zabezpečit chod

exekutorského úřadu. Pokud by soudní exekutor tyto aspekty nerespektoval, vystavil by se dříve nebo později minimálně hrozbě podání kárné žaloby. Zdůrazňuji, že elementární povědomí o tom, co se považuje za náklady exekuce a jakým způsobem se procesně uplatňují, jak se účtují a kdy vzniká daňová povinnost, představuje předpoklady řádného výkonu exekuční činnosti po stránce ekonomické, daňové a účetní.

Z obsahu práce rovněž vyplývá implicitně také další důležitý závěr, že bez většího počátečního kapitálu není možné činnost soudního exekutora zahájit. Jak je zjevné z výkladu o daňových a účetních aspektech nákladů exekuce, zisk exekutora není, tak jako v jiných podnikatelských sférách, generován automaticky, ale je odvislý od dvou časových okamžiků. Za první okamžik považuji ten, kdy je exekuce úspěšně vymožena, a to může z časového hlediska trvat řádově i několik let. Druhým okamžikem je pak nabytí právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce. Problém ovšem zcela logicky představuje časové provizorium od doby podání návrhu do právní moci příkazu k úhradě nákladů exekuce²²⁷, kdy soudní exekutor, pokud nerealizuje relativně úzce vymezenou další činnost dle exekučního řádu, nemá legálně žádný ekonomický příjem, který by vyplýval z titulu výkonu soudního exekutora. Právě tento fakt představuje velký ekonomický problém u začínajících soudních exekutorů, kteří výše popsaným způsobem mají příjem z exekuční činnosti v lepším případě až několik měsíců po zahájení výkonu exekuční činnosti. Rovněž tak malé exekutorské úřady, které mají roční objem exekucí v řádu desítek až několika stovek exekučních návrhů, řeší obdobné závažné ekonomické problémy. U takových úřadů pak jejich daňová povinnost, povinnost z pozice zaměstnavatele a řada dalších ekonomických povinností představuje silnou ekonomickou ztrátu, která se následně projevuje tím, že takoví soudní exekutoři se dobrovolně vzdají výkonu exekuční činnosti.

Jaký je klíč k tomu, aby bylo v oblasti exekucí z hlediska nákladů exekuce ve vztahu k povinným a z hlediska tvorby zisku a z něho plynoucích daňových povinností směrem k soudnímu exekutorovi dosaženo bodu optima? Takový klíč je dle mého názoru

²²⁷ Tato doba se pohybuje od 3 měsíců do několika let. Standardní exekuce je průměrně vymožena za rok a půl, ovšem řada soudních exekutorů stále aktivně a neúspěšně vymáhá některá exekuční řízení zahájená v roce 2002 a násl.

k nalezení v novele exekučního řádu a exekučního tarifu v podobě rozšíření celkových pravomocí soudního exekutora. Chtěl bych připomenout vizi Mezinárodní unie soudních exekutorů (UIHJ), tak, jak ji prezentoval její předseda Leo Netten s tím, že bych byl odvážnější.

Obiter dictum bych zde využil možnosti možné právní úpravy de lege ferenda. Potenciál rozšíření pravomocí soudního exekutora, jako jednoho z klíčů ke zlepšení současné ekonomické situace exekutorských úřadů, bych viděl jak ve fázi po vzniku pohledávky do vzniku pravomocného exekučního titulu, tak ve fázi po vzniku exekučního titulu do skončení exekuce.

Ve fázi po vzniku pohledávky do vzniku právní moci exekučního příkazu se domnívám, že by soudní exekutor s ohledem na to, že má velké zkušenosti s vymáháním exekučních titulů, mohl vymáhat "omezeným způsobem"²²⁸ splatné dluhy stejným nebo obdobným způsobem, jako dnešní inkasní agentury. Soudní exekutor by tak mohl obesílat a obcházet dlužníky, domlouvat splátkové kalendáře, případně domlouvat dobrovolné srážky ze mzdy, na žádost dlužníka by s jeho svolením realizoval dobrovolné dražby atd. Samozřejmě by spravoval a přeposílal vymožené plnění oprávněnému. Druhá činnost, kterou by soudní exekutor mohl nově zabezpečovat, souvisí s vydáním platebních rozkazů, které nyní na soudech vydávají pouze vyšší soudní úředníci. Je obecně známým faktem, že soudní exekutoři disponují zkušeným týmem zaměstnanců, exekutorských koncipientů, a rovněž kvalitními softwarovými programy k výkonu své činnosti. Dovedl bych si představit, že by mohli zabezpečovat vydávání a doručování platebních rozkazů, proti kterým by byl opravný prostředek, jehož podáním by byl platební rozkaz zrušen, a bylo by nařízeno již klasické soudní řízení.

Ve fázi po již vydaném exekučním titulu by soudní exekutor dle mého názoru nově mohl vykonávat, tak jako notář, výkon insolvenčního správce. Přijde mi naprosto ad absurdum, že po novele notářského řádu byla tato možnost přiznána nově pouze notářům a nikoliv také soudním exekutorům, kteří mají objektivně lepší výchozí

²²⁸ Nikoliv způsoby stanovenými v zákoně, ale vše na bázi dobrovolnosti dlužníka.

podmínky k tomu, aby tuto činnost realizovali. Mají velký tým právníků, tým vykonavatelů, sklady movitých věcí, tedy všechny nezbytné prostředky k tomu, aby mohli insolvenční řízení řádným a efektivním způsobem zabezpečit.

Novelu exekučního řádu bych pak spatřoval především v tom, že bude prolomena možnost výkonu exekuční činnosti pouze na území České republiky, ale bude například možné postihnout účet povinného, který je veden u zahraniční bankovní instituce, což je efektivní nástroj nezákonného vyvádění majetku povinného pro účely exekuce. Tomu se naštěstí učí čeští dlužníci zatím velmi pozvolna. Ovšem jednoznačně z hlediska daňového a ekonomického je na uvažování, zda s ohledem na ekonomickou situaci exekutorských úřadů je částečné nenapojit na financování ze státního rozpočtu, a to zejména nově začínající soudní exekutory.

Poslední kategorií, kde se domnívám, že by mělo dojít k podstatné změně, je exekuční tarif, kde se nebráním určitému snížení nákladů při bagatelních pohledávkách, které budou zaplacený obratem, ale spíše bych se zaměřil na současné znění slovenského tarifu, kde je zakomponována úkonová sazba nákladů při zastavení neúspěšné exekuce.

Výkon exekuční činnosti je pro soudního exekutora z daňového hlediska velice náročný, problematika uplatňování nákladů velice zdoluhavá a navíc daňová povinnost často nekoresponduje s tím, zda soudní exekutor vymoženými náklady skutečně disponuje. Nyní je na politických představitelích, jakým novým směrem, a jestli vůbec, exekuce povedou. Jsem přesvědčen, že bez objektivních informací a právních analýz, reálných ekonomických údajů a dopadů na výkon exekuční činnosti, každé nové rozhodnutí nebude konformní s tím, že se zvýší celková vymahatelnost, jakožto primární kritérium, které bylo rozhodující pro vznik institutu soudního exekutora a exekučního řízení v českých podmínkách. S odkazem na mé první věty v úvodu rigorózní práce, stran současného náhledu na osobu soudního exekutora, si kladu otázku, zdali toto kritérium je stále na vrcholu pyramidy, která s exekucemi souvisí.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

ODBORNÁ LITERATURA

- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. BECK, 2009. 552 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- BAŘINOVÁ, Dagmar, VOZŇÁKOVÁ, Iveta. *Pohledávky: právně, daňově, účetně*. 3. rozš. vyd. Praha: Grada, 2007. 135 s. Finance pro praxi. ISBN 978-80-247-1816-3.
- BENDA, Václav, PITNER, Ladislav. *Zákon o DPH s komentářem*. 1. vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 391 s. ISBN 80-727-3120-3.
- BĚLOHLÁVEK, A. J. et al. *Nový občanský zákoník. Srovnání dosavadní a nové občanskoprávní úpravy včetně předpisů souvisejících*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2012. 830 s. ISBN 978-80-7380-413-8.
- BURDA, Zdeněk. *Stanovení daně podle pomůcek*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. S. 287. ISBN 978-80-7357-513-7.
- ČEČETKA, V. J. *Žaloby a exekuce v řízení před soudy okresními pro pohledávky a ceny do 500 Zl*. Praha: F. Šimáček, 1899. 254 s.
- HLAVSA, Petr. *Exekuční řád, zákon č. 120/2001 Sb. (a zákon č. 119/2001 Sb.). S výkladem a prováděcími předpisy*. Praha: LINDE, 2001. 196 s. ISBN 80-7201-315-7.
- HNÁTEK, Miloslav, ZÁMEK, David. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2012. ISBN 978-80-260-2628-0.
- HORNA, Richard. *K dějinám moravských úředníků. Část 1. Dvorští úředníci moravští do r. 1411*. Praha: Jan Kapras, 1922. 46 s.
- HURDÍK, Jan et al. *Občanské právo hmotné. Obecná část. Absolutní majetková práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 308 s. ISBN 978-80-7380-377-3.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, s. r. o., 2009. 528 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
- KASÍKOVÁ, Martina. *Zákon o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád): Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 643 s. ISBN-978-807-4001-796.

- KASÍKOVÁ, M. a kol. *Exekuční řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. 937 s. ISBN 978-80-7400-476-6
- KINCL, Jaromír, URFUS, Valentin, SKŘEJPEK, Michal. *Římské právo*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Praha: C. H. Beck, 1995, xxii. 386 s. Právnické učebnice (C. H. Beck). ISBN 34-064-0082-5.
- KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 811 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-194-9.
- KNAPP, V. *Teorie práva*. 1. vydání: Praha: C. H. BECK, 1995. 247 s. ISBN 80-7179 028-1.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: 2010*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, spol. s. r. o., 2010. S. 479. ISBN 978-80-7263-593-1.
- LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2013. Úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2013 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 6. vydání. Praha: 1. VOX, a. s., 2013. 342 s. ISBN 978-80-87480-14-4.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2013, úplná znění k 1. 1. 2013*. 22. vydání. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2013. 272 s. ISBN 978-80-247-4643-2.
- MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014. Úplná znění platná k 1. 1. 2014*. 23. vydání. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.
- MENOUŠEK, Antonín. *Základové nauky o exekuci soudní*. Praha: Bursík a Kohout, 1903. 137 s.
- NOVOTNÝ, Pavel. *Exekuční řád. Praktická příručka pro věřitele*. 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, s. r. o., 2001. 160 s. Edice Právo pro praxi. ISBN 80-247-0111-1.
- PRUDILOVÁ, Miloslava. *Veřejné dražby a exekuce*. Praha: LINDE, 2001. 449 s. ISBN 80-7201-288-6.
- RADKOVA, Martina. *Exekuce a jiné pohledávky. Praktická právnická příručka*. Praha: LINDE, 20009. 199 s. ISBN 978-80-7201-767-6.
- RAUSCHER, Rudolf. *Zemské míry na Moravě*. Praha: Jan Kapras, 1919. 30 s.

RYLOVÁ, Zuzana, TUNKROVÁ, Zlatuše, KRŮČEK, Zdeněk, ŠULC, Ivo. *Daňové zákony 2014 s komentářem změn*. 1. vydání. Brno: BizBooks, 2013. 262 s.

ISBN 978-80-265-0152-7.

SCHELLEOVÁ, Ilona a kol. *Exekuce*. 1. vydání. Ostrava–Přívoz: KEY Publishing, s. r. o., 2008. 216 s. ISBN 978-80-87071-91-5.

SCHROTZ, Karel, JURÁŠEK, Stanislav. *Exekuční řád platný v zemi České a Moravsko-slezské*. Praha: Spolek československých právníků "Všehrd", 1935. 489 s.

SOLNAŘ, Vladimír. *Z dějin českého zemského práva trestního (trestný čin a trest)*. Praha: Jan Kapras, 1921. 46 s.

SVEJKOVSKÝ, Jaroslav a kol. *Nový občanský zákoník. Srovnání nové a současné úpravy občanského práva*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, xiv. 792 s.

ISBN 978-80-7400-423-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. BECK, 2003. S. 249. ISBN 80-7179-413-9.

ŠTEVČEK, Marek, FICOVÁ, Svetlana. *Exekučný poriadok. Komentár*. Praha: C. H. Beck, 2011. 570 s. Becková edícia Komentované zákony.

ISBN 978-80-74003-35-6.

ŠTOHL, Pavel. *Sbírka řešených příkladů z účetnictví (pro studenty ekonomických vysokých škol)*. 3. upravené vydání. Znojmo: SVŠE, 2010. 186 s.

ISBN 978-80-87314-09-8.

TRIPES, A. *Exekuce v soudní praxi*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, xv. 660 s. Beckovy příručky pro právní praxi. ISBN 80-7179-483-X.

VOJÁČEK, Ladislav, SCHELLE, Karel, KNOLL, Vilém. *České právní dějiny*. 2., dopl. a přeprac. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. 684 s. Právnícké učebnice (C. H. Beck).

ISBN 978-807-3801-274.

WINTEROVÁ, Alena. *Civilní právo procesní: vysokoškolská učebnice*.

6. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2011. 711 s. ISBN 978-807-2018-420.

ŽIŽKOVSKÁ, Jana. *Účetnictví 2011: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vydání. Brno: Computer Press, a. s., 2011. S. 291. ISBN 978-80-251-3422-1.

Pohledávky: právní příručka věřitele. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2005. 272 s. ISBN 80-251-0881-3.

Sborník vydaný u příležitosti 10. výročí založení Exekutorské komory. 1. vydání. Praha: Exekutorská komora České republiky, 2011. 96 s.

PRÁVNÍ PŘEDPISY

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.

Zákon č. 78/1896 ř. z. ze dne 27. května 1896 o zavedení zákona o řízení exekučním a zajišťovacím.

Zákon č. 79/1896 ř. z., o řízení exekučním a zajišťovacím (exekuční řád).

Zákon č. 177/1924 Sb. z. a n., o existenčním minimu.

Zákon č. 123/1923 Sb. z. a n., kterým se mění některá ustanovení zákonů o soudní příslušnosti, o soudním řízení v občanských věcech, o exekučním řízení, o pozůstalostním řízení a o poručenských věcech.

Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád.

Zákon č. 40/1960 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).

Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí.

Zákon č. 404/2012 Sb., novela občanského soudního řádu.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících.

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí.

Zákonné opatření Senátu České republiky o dani z nabytí nemovitých věcí schválené Poslaneckou sněmovnou České republiky dne 27. 11. 2013 s platností od 1. 1.2014.

Zákonné opatření senátu 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí.

Zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Zákon č. 358/1992 Sb., zákon o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

Zákon č. 428/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o důchodovém spoření a zákona o doplňkovém penzijním spoření.

Zákon č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku.

Zákon č. 593/1992 Sb., zákon o rezervách.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 526/1990 Sb., o cenách.

Zákon č. 279/2003 Sb., o výkonu zajištění majetku i věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů.

Vyhláška č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy.

Vyhláška ministerstva spravedlnosti č. 330/2001 Sb., o odměně a náhradách soudního exekutora, o odměně a náhradě hotových výdajů správce podniku a o podmínkách pojištění odpovědnosti za škody způsobené exekutorem.

Vyhláška č. 418/2001 Sb., o postupech při výkonu exekuční a další činnosti.

Vyhláška č. 329/2008 Sb., o centrální evidenci exekucí.

Vyhláška ministerstva spravedlnosti č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících.

Vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

Pokyn č. D-247, Uplatňování daně z přidané hodnoty u činností uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů, č. j. 181/100 74/2002 ze dne 17. dubna 2003.

Stavovský předpis Exekutorské komory České republiky ze dne 23. 5. 2002 (Kancelářský řád).

Usnesení Sněmu Exekutorské komory České republiky ze dne 28. února 2006, kterým byl přijat v souladu s ustanovením § 110 odst. 7 písm. l) Exekučního řádu stavovský předpis, kterým se stanoví pravidla profesionální etiky a pravidla soutěže soudních exekutorů.

Organizační řád Exekutorského úřadu Plzeň–město, sp. zn. 01/01/2012.

JUDIKATURA

Usnesení Ústavního soudu České republiky, sp. zn. I. ÚS 2069/12.

Usnesení Městského soudu v Praze, sp. zn. 15 Co 62/2003.

Usnesení Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 9 Co 744/2002.

Usnesení Městského soudu v Praze, sp. zn. 14 Co 285/2004.

Usnesení Ústavního soudu ze dne 25. 8. 2005, sp. zn. III. ÚS 158/05.

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 7. 2012, sp. zn. 9 Co 184/20012-79.

Nález Ústavního soudu, sp. zn. II ÚS 372/04.

Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. II. ÚS 288/05.

Nález Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 543/11.

Rozhodnutí Krajského soudu Ústí nad Labem, pobočka Liberec, sp. zn. 30 Co 341/2003.

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2012, sp. zn. 14 Kse 10/2011.
Rozhodnutí kárného senátu Nejvyššího správního soudu, čj. 15 Kse 9/2012 – 137.
Rozhodnutí Okresního soudu v Českých Budějovicích, sp. zn. 34 Nc 6992/2003.
Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57.
Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 26 Co 504/2005.
Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 32 Cdo 3594/2007.
Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 20 Cdo 4267/2007.
Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 29 Cdo 2859/2009.
Rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 25 Cdo 4802/2008.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. června 2007, č. j. 9 Afs 34/2007.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. , . 1 Afs 143/2008-69.
Ústavní stížnost, sp. zn. II. ÚS 150/04.
Srovnávací stanovisko Nejvyššího správního soudu, sp. zn. Cpjn. 200/2005.

ODBORNÁ PERIODIKA

BÁČOVÁ, P. *UIHJ má jedinečnou sílu*. Komorní listy, 4/2012. Brno: Exekutorská komora ČR, 2012. S. 3. MK ČR E 19153.
KUBIZŇÁK, J. *Šikanózní (dlužnický) insolvenční návrh*. Komorní listy, 01/2014. Praha: Exekutorská komora ČR, 2014. S. 11–15. MK ČR E 19153.
POLÁČEK, B. *Úloha znalce v exekučním řízení – 2. část*. Komorní listy, 04/2013. Praha: Exekutorská komora ČR, 2013. S. 23–30. MK ČR E 19153.
TOMAN, A. *Kárná judikatura*. Komorní listy, 03/2012. Praha: Exekutorská komora ČR, 2012. S. 27–32. MK ČR E 19153.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

Ministerstvo financí České republiky. Dostupné z URL:

<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/danove_pokyny.html> [Cit. 2014-03-24]

Exekutorská komora České republiky. Dostupné z URL: <<http://ekcr.cz/?p=kk>>

[Cit.2014-04-07]

ZAHRANIČNÍ ZDROJE

Slovenská komora exekútorov. História 1995–2005. Bratislava: Slovenská komora exekútorov, 2005. 184 s.

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, aktualizované úplné znenie, stav k 24. 1. 2014.

Zákon č. 233/1995 Z. z., o sudných exekutorech a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok).

Zákon č. 431/2002 Z z., o účtovníctve.

Vyhláška č. 288/1995 Z. z., o odmenách a náhradách sudných exekútorov

Opatrenie MF SR č. MF/23054/2002-92, ktorým se ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.

RESUME

The aim of the doctoral thesis, as part of the chosen theme, was to consistently indicate the method of accounting and tax obligations under the applicable law, of the two main economically juridical areas which arise during the exercise of the profession of a bailiff. In the first area a bailiff acts as a business man who must ensure the functioning of the office of executor in terms the material aspect, but also in terms of the human resources aspect. The second area then deals with the accounting and tax aspects related to the performance itself and other enforcement activities pursuant to a valid order of execution.

The content structure for this work was chosen to act as a compact unit. My approach was such that despite the high specialization in accounting and tax aspects of a bailiff and enforcement proceedings, I was in several sections of this work dealing with purely theoretical interpretations, which at first glance may seem related only marginally with the major issue of the work. However in the overall context of the doctoral thesis, these are to possibly answer questions about the activities and status of a bailiff, and modify the execution proceedings.

In the first chapter I have introduced the genesis of execution institute in the Czech countries and pointed to the historical traditions of the legal field. In the second chapter I dealt with elements of modern enforcement proceedings and modern status of a bailiff. In the third chapter, I explained the tax and accounting aspects of a bailiff in the role of entrepreneur. The fourth chapter is focused on tax and accounting aspects of the claim as a legal institution on which the execution proceedings are based. In the fifth chapter, I describe the methods and the specific accounting enforcement activities. The aim of the sixth chapter was the tax - law problematics and the value added tax in the context of enforcement proceedings. Last seventh chapter contains a brief comparison of key institutions regarding the selected topic related to Slovak legislation foreclosures.