



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Ryby a soudkyň JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: JUDr. J. J., bytem P.

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018 č. j. 24888/18/5200-10421-711811

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 5. 2018 č. j. 24888/18/5200-10421-711811 se ve výroku II. ruší a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení; žaloba proti výroku I. tohoto rozhodnutí se zamítá.

II. Žalovaný je povinen na náhradě nákladů řízení zaplatit žalobci částku 1 500,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018 č. j. 24888/18/5200-10421-711811 (dále „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a zároveň potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*finanční úřad*“, popř. obecně „*správce daně*“) ze dne 15. 5. 2017 č. j. 4243920/17/2004-51525-108956 a č. j. 4271842/17/2004-51525-108956, obsahující dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob.

[1.1.] Výrokem I. napadeného rozhodnutí byl potvrzen dodatečný platební výměr č. j. 4243920/17/2004-51525-108956, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 345,- Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 69,- Kč.

[1.2.] Výrokem II. napadeného rozhodnutí byl potvrzen dodatečný platební výměr č. j. 4271842/17/2004-51525-108956, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 0,- Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 0,- Kč. Žalobce v žalobě rovněž navrhuje, aby soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Žalobce uvádí, že je společníkem společnosti K. & Co., v.o.s., advokátní kanceláře (dále jen „společnost“) zajišťující právní pomoc při vymáhání pohledávek a že žalobu podává rovněž druhý společník uvedené společnosti JUDr. J. K., CSc. Podle ust. § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je u společníka veřejné obchodní společnosti základem daně podíl na základu daně společnosti. V roce 2014 bylo společníky zjištěno chybné účtování výnosů společnosti, a proto jednotliví společníci podali za rok 2011, 2012 a 2013 dodatečná daňová přiznání.

[3] Jedním z důvodů podání dodatečných daňových přiznání bylo snížení základu daně z důvodu nesprávně účtovaných výnosů účtovaných na dohadné účty aktivní (dále též „DÚA“) a účet příjmů příštích období. Společnost se zabývala vymáháním pohledávek a při převzetí právních případů do výnosů částky v rozsahu 35 – 60 % budoucích odměn za poskytované služby. Snížení základu daně v dodatečných daňových přiznáních bylo provedeno podle právního názoru uvedeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 25/12, kterým byla zrušena vyhláška č. 484/2000 Sb. (dále též „přísudková vyhláška“). Správce daně na základě tohoto nálezu akceptoval snížení výnosů, ale až v účetním období, ve kterém ke zrušení vyhlášky došlo, přičemž vycházel z definice „oprava chyby“ a „změna účetního odhadu“, když připustil, že hranice mezi těmito pojmy není zcela jednoznačná. Tento výklad vychází z názoru, že rozdíl mezi účetním odhadem (dohadnou položkou) a konečnou cenou (výslednou pohledávkou) vzniká na základě upřesnění rozsahu plnění, kvality, dodržení termínu, sjednaných slev nebo naopak vzniklých vícenákladů a jiných skutečností majících vliv na cenu zboží či služeb. V tomto případě se však o takový důvod nejednalo, neboť šlo o zásadní vnější vliv a zásah státních a soudních orgánů do výše účtovaných odměn. Dohadné položky mají zajistit zdanění příjmů odpovídající činnosti, které daňový subjekt v účetním období vykonal a nákladům, které na ně vynaložil, s přiměřenou odchylkou od skutečného výnosu, který bude jako následná pohledávka uplatněn vůči odběrateli zboží a služeb. V tomto případě došlo vnějším zásahem k zásadnímu vlivu na výsledek hospodaření společnosti a výsledně pak došlo ke zdanění příjmů, jichž nikdy nemůže být dosaženo. Tímto postupem tak není dodržen aktuální princip, ale je porušen, když dochází k zásadní odchylce v časové a věcné souvislosti zaúčtovaných a zdaněných výnosů ve vztahu k jednotlivým obdobím. Ačkoli byla činnost společnosti a vynakládané výnosy mezi roky v zásadě rovnoměrná, základ daně se postupem správce daně dramaticky liší, a došlo tím ke zdanění příjmů (výnosů), kterých nemůže být nikdy dosaženo [žalobkyně se dovolává právního názoru vyjádřeného v rozsudcích Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 5 Afs /2011-94 (zjevně došlo k chybě při sepsání žaloby, podle souvislosti musel mít žalobce na mysli č. j. 5 Afs 45/2011-94) a č. j. 5 Afs 56/2012-37].

Shodu s prvopisem potvrzuje

[4] U žalobce a společnosti byla zahájena daňová kontrola, během níž byla podána dodatečná daňová přiznání; důvodem pro tento postup byla skutečnost, že společnost zcela nesprávně účtovala výnosy DÚA (předmětem právní služby bylo vymáhání menších pohledávek vzniklých na základě téhož právního titulu), počet těchto případů byl ve stovkách až tisícovkách, a o výnosech z nich bylo účtováno při jejich převzetí. V odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 51) žalovaný uvádí, že na DÚA má být účtováno, pokud nelze pohledávku za poskytnuté služby zaúčtovat jako obvyklou pohledávku, přičemž výnos z této položky přísluší do daného účetního období a je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. V účetnictví společnosti ale nebyly účtovány realizované dosud nevyfakturované výnosy, ale neexistující předpokládané výnosy, které by mohly být v budoucnu dosaženy na základě uzavřených mandátních smluv a převzatých případů pohledávek. U převzatých pohledávek byl proveden odhad úspěšnosti vymáhání a z toho vyplývající výnos, bez ohledu na to, zda byly nebo nebyly na zakázce provedeny práce a bez ohledu na to, že podle uzavřených smluv měla společnost právo fakturovat odměnu za vymožení pohledávek až po jejich vymožení. Formou dohadných položek nebo účtů příjmů příštích období byly účtovány výnosy v období převzetí pohledávek, nikoli v období jejich vymožení. Takový postup byl možný, pokud smluvní podklad zakládal právo na odměnu již převzetím pohledávky. Jednalo se tak o situaci, kdy byly výnosy nesprávně zvýšeny, přičemž podle ust. § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů lze výsledek hospodaření snížit o částky, o které byly nesprávně zvýšeny příjmy. Veřejná obchodní společnost nepodává daňová přiznání k dani z příjmů, proto dodatečné zjištění nemohla uplatnit, a proto bylo uplatněno žalobkyní jako společníkem. Skutečnost, že v průběhu daňového řízení došlo k novým zjištěním, nemůže být na překážku pro respektování cíle správy daní, kdy se ze strany žalobce nejednalo o žádné účelové změny tvrzení, ale o uplatnění nových zjištění.

[5] Žalobce v žalobě namítá, že správce daně se dodatečnými daňovými přiznáními v rámci daňové kontroly vůbec nezabýval, a proto žalobce v rámci odvolacího řízení navrhl jako důkazy podklady k vyhotovení dodatečných daňových přiznání za roky 2011 až 2013 (mandátní smlouvy společnosti, podklady k průběhu plnění těchto smluv a k tvorbě dohadných položek), což bylo žalovaným odmítnuto.

[6] Žalobce má za to, že pro posouzení věci je rozhodující skutečnost, že pro účtování výnosů na DÚA nevznikl právní titul, neboť z předložených mandátních smluv vyplývá, že společnosti vznikl nárok na vyúčtování odměny až v okamžiku ukončení právní služby úhrady nákladů soudního řízení. Nárok na úhradu odměny nevznikl převzetím jednotlivých případů, ale až vymožením náhrady nákladů soudního řízení klientovi za jeho právní zastoupení, což odpovídá pokynu Ministerstva financí D-247. V případě společnosti na dohadných účtech aktivních byly účtovány položky v případech, kdy žádná pohledávka ani její část podle uzavřených smluv ani nevznikla, když u žádné pohledávky převzaté k vymáhání není jasné, zda skončí vymáhání pohledávky úspěšně a zda vznikne společnosti nárok na vyúčtování odměny za poskytnutou právní službu. Nevznikla tak žádná situace pro účtování na DÚA podle účetních předpisů, neboť v okamžiku účtování na DÚA neměla společnost žádnou informaci o možném výsledku případu, a tedy případném výnosu a vzniku pohledávky. Mandátní smlouvy a převzetí pohledávek nezajišťují výnos z každého jednotlivého případu, ale pouze z případu, kde klientovi bude zaplácena jeho

pohledávka včetně náhrady nákladů soudního řízení. Za každý převzatý případ bylo na DÚA účtováno v rozsahu až 60 % odměny, na niž v tuto dobu neexistoval právní nárok, a nebylo jisté, v jaké bude výši a zda vůbec na ni nárok vznikne. Úctování tohoto potenciálního výnosu na DÚA tak bylo nesprávné.

[7] Žalobce dále namítá to, že žalovaný v bodě 39 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně své závěry zdůvodnil v rámci zprávy o daňové kontrole a že žalobce v dodatečných daňových přiznáních údaje opakovaně měnil a důvody pro jejich podání neprokázal; s tím žalobce nesouhlasí. Změna údajů v dodatečných daňových přiznáních byla vysvětlena zjištěním nových skutečností, dodatečná daňová přiznání byla předkládána v průběhu daňové kontroly, správce daně se však těmito přiznáními zjevně vůbec nezabýval. Správce daně nerespektoval základní zásady správy daní, když daňovému subjektu, jemuž je daň stanovována, odepřel uplatňování jeho zákonných práv s odůvodněním, že se jedná o výhrady vůči řízení u subjektu, který však žádnou daňovou povinnost nenese. Nejprve proběhla daňová kontrola u společnosti, ta skončila předáním zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2016 č. 6706523/16. Na výsledky této zprávy pak odkazovala zpráva o daňové kontrole provedená u žalobce. Východiskem pro stanovení daně u žalobce je výsledek daňové kontroly u společnosti, kdy správce daně nemůže ignorovat procesní návrhy předložené v rámci této kontroly jen z toho důvodu, že daňová kontrola u společnosti již byla ukončena. Základ daně žalobce vychází ze základu daně jiného právního subjektu, kterému však není daňová povinnost stanovována, a nemá tudíž ani relevantní procesní prostředky k obraně. Správci daně na jedné straně odkazují na řízení vedené u společnosti, čímž nepřímou vyjadřují názor, že problémy účtování je nutné řešit v rámci kontroly u společnosti, na druhé straně ve zprávě o daňové kontrole u žalobce rozebírají sporné otázky účtování a zjištění základů daně u společnosti. Podle žalobce správce daně posoudil oprávněnost podání dodatečných daňových přiznání v rozporu s účetními předpisy (zákonem č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele) a zákonem o daních z příjmů, přičemž zároveň porušil procesní předpis [zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“)], a vycházel z toho, že žalobce svá tvrzení neprokázal, ačkoli mu byly předloženy veškeré doklady.

[8] V další části žaloby žalobce napadá závěr ohledně zrušených faktur č. 2012164 a 2012165 vůči společnosti C, když správce daně nesprávně vyhodnotil kárné rozhodnutí České advokátní komory (dále jen „ČAK“) č. 2/2005 ze dne 8. 5. 2004. Podstatou tohoto rozhodnutí je, že advokát nesmí nastavit svoji odměnu, ale ani jiné finanční plnění související s poskytovanými právními službami tak, že vždy dostane zapláceno, jako by právní službu ukončil. Poukazuje na toto rozhodnutí a jeho závěr, a dále na ustanovení čl. VI. odst. 10 a 13 mandátní smlouvy mezi společnostmi a společnostmi CC a čl. V. odst. 11 mandátní smlouvy mezi společnostmi a společností S. Tato ustanovení smluv jsou v rozporu se stanoviskem ČAK, neboť společnost vyúčtovala finanční plnění za neprovedenou právní službu, což bylo mandantem odmítnuto. Toto plnění není ve své podstatě odměnou, ale smluvní pokutou. Žalovaný ze stanovisek ČAK zdůrazňuje názor, že při ukončení smlouvy vzniká advokátovi nárok na odměnu, s čímž lze souhlasit, ale ve vztahu k odměně za služby, které byly provedeny před ukončením smlouvy, nikoli za činnosti, které sice měly být podle smlouvy prováděny, ale fakticky provedeny nebyly. Společnost tyto předmětné faktury i zápočty na ně zrušila, neboť si byla vědoma, že nemá právní důvod

pro jejich vydání. K zápočtům žalobkyně uvedla, že šlo o finanční prostředky klienta, které měla v okamžiku vystavení faktur v držení společnosti. Provedla zápočet, který klient nikdy nepřijal. Tyto finanční prostředky se po zrušení zápočtů staly závazkem společnosti. Před Obvodním soudem pro Prahu 5 je pod sp. zn. 10 C 138/2015 vedeno soudní řízení na základě podané žaloby, kterou společnost (advokátní kancelář) uplatnila další faktury. Žalobce uvádí, že shora uvedená ustanovení mandátních smluv jsou v podstatě jednoznačně ustanoveními sankčního charakteru, když s vyúčtováním sjednané finanční částky nespojují s poskytnutí žádné služby, ale sjednaný nárok na zaplacení vzniká je v důsledku úkonu mandanta, jímž je ukončení smlouvy nebo jednotlivých zakázek. Vyúčtované finanční plnění je podle žalobce smluvní pokutou, přičemž následně došlo k jejímu zrušení z důvodů na straně společnosti, neboť neplatné je i sjednání takové smluvní pokuty, což chápal i klient, který obě faktury vrátil s tím, že na zaplacení smluvní pokuty nikdy nevznikl nárok. Podle žalobce na tomto závěru nic nemění skutečnost, že způsob určení rozsahu smluvní pokuty byl sjednán ve vazbě na advokátní tarif. Smluvní pokuta nebyla nikdy zaplacená, a proto nemůže být předmětem daně z příjmů. Společnost tyto faktury oprávněně zrušila a klient faktury vrátil a nikdy o nich neúčtoval, což doložila v daňovém řízení.

[9] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl ji zamítnout jako nedůvodnou, když obsahově uváděl tytéž důvody jako v napadeném rozhodnutí. Nad rámec výše uvedených závěrů pak doplnil, že veškeré společnosti neuznané účetní opravy výnosů ze zdaňovacích období roku 2011 a 2012 byly správcem daně zohledněny ve zdaňovacím období roku 2013, když vyšel z toho, že všechny tyto účetní operace je nutné provést v roce 2013, neboť se nejednalo o opravu chyb minulých období, ale o změnu účetního dokladu.

[10] Dále žalovaný uvedl, že Národní účetní rada (dále „NÚR“) vydala v rámci interpretací účetních předpisů stanovisko, ze kterého správce daně vycházel, kdy pojem „chyba minulých let“ je definován jako opomenutí nebo chybné účtování v minulých účetních obdobích či vykázání položky v účetní závěrce sestavené za minulé období, ať v chybné výši nebo na chybném řádku výkazu. Pojem „účetní odhad“ je pak definován jako údaj uvádění v účetní závěrce, který v důsledku nejistoty, jež je přirozenou součástí podnikatelského prostředí, nelze přesně stanovit. Změna odhadu je pak důsledkem nových informací či nového vývoje. Pokud při stanovení odhadu byly informace, které byly k dispozici do okamžiku sestavení účetní závěrky, použity správně, pozdější změna odhadu není opravou chyby.

[11] Společnost při účtování odměn za právní služby stanovila odměnu podle tehdy známých informací, tedy podle vyhlášky č. 484/2000 Sb. Po vydání nálezů Ústavního soudu, který tuto vyhlášku zrušil ve zdaňovacím období roku 2013, vydala dne 14. 5. 2013 stanovisko ČAK, že s účinností od 7. 5. 2013 se vypočte náhrada nákladů řízení podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. Definice pojmu „oprava chyby“ tak na tuto situaci nedopadá, neboť informace, se kterými vycházela společnost, jsou ve zdaňovacím období roku 2013 informacemi novými, které nebyly známy při sestavení účetní závěrky v obdobích roku 2011 a 2012.

[12] Ohledně namítaného porušení aktuálního principu odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí (odstavce 51 až 55) a zdůraznil, že předmětné skutečnosti, tj. změna ve způsobu určování výše odměny za poskytnutí právní služby, nastaly v účetním období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013. Výsledkový dopad této změny se projeví perspektivně, a v souladu s ust. § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření sníží o částky, o které byl snížen původní odhad výše odměn, přičemž u žalobkyně se tato úprava promítne do zdaňovacího období roku 2013.

[13] Ke zrušení faktur č. 20120164 a 20120165 žalovaný uvedl, že v namítaném kárném rozhodnutí ČAK nebylo jeho předmětem zesplatňovací ustanovení mandátní smlouvy, nýbrž nevrácení přebývajícího zůstatku zálohy klientovi advokátem s tím, že klient vypověděl plnou moc a mandátní smlouvu bezdůvodně, přičemž advokát si nespotřebovanou část zálohy ponechal bezdůvodně, aniž by poskytl právní služby.

[14] V nyní posuzované věci společnost poskytovala společnosti S. právní služby průběžně a k okamžiku ukončení těchto smluv ze strany klienta požadovala dosud nevyúčtované právní služby. Nejedná se tedy o vratku ve smyslu kárného rozhodnutí, ale o vyúčtování provedených výkonů. Tento závěr podporuje stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012 č. j. 07-062/12.

[15] Pokud žalobce poukazuje na jiný soudní spor u Obvodního soudu pro Prahu 5, žalovaný uvádí, že předmětem faktur byly náklady právního zastoupení vystavené na základě zesplatňovací podmínky ve smlouvách. Proto námitku, že tato ustanovení jsou v podstatě sankční povahy, žalovaný neuznal, neboť tato smluvní pokuta nebyla nikdy zaplacená, a nemůže tak být předmětem zdanění, což je pro danou věc naprosto irelevantní. Správce daně nijak nerozporoval tvrzení žalobce, že nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb, v daném případě je však rozhodné, že podle uzavřených mandátních smluv měl žalobce na základě tzv. zesplatňovací podmínky nárok na stanovenou odměnu, kterou byl oprávněn vyfakturovat, tedy uskutečnil plnění ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Ke zrušení faktur nebyl žádný důvod a tvrzení žalobce o neplatnosti příslušných ustanovení mandátních smluv nebylo prokázáno. Není rozhodné, zda jedna z těchto společností fakturu vrátila a neúčtovala o ní, neboť ani pokud by jedna ze stran své závazky neuznala, neznamenalo by to zpochybnění existence pohledávek žalobce za touto společností. Skutečnost, že odběratel nehradí své dluhy, neopravňuje věřitele k tomu, aby vydané faktury rušil, ale zakládá důvod, aby učinil právní kroky k jejich vymáhání.

[16] Ze správního spisu vyplývají tyto podstatné skutečnosti:

[17] Žalovaný odůvodnil napadené rozhodnutí tak, že žalobce podal správci daně dne 1. 10. 2012 daňové přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011, v jehož rámci vykázal podíl společníka veřejné obchodní společnosti ve výši 31 146 229,- Kč, což činilo ½ základu daně společnosti. Dne 30. 9. 2013 podal žalobce přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, v němž vykázal podíl společníka veřejné obchodní společnosti ve výši 39 868 513,- Kč.

[18] Při zjištění daňového základu (dne 16. 6. 2015 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období 2011 a 2012) vycházel finanční úřad z údajů v účetnictví společnosti, z nichž vyplynulo, že společnost odúčtovala asi 45 000 účetních případů z přechodných účtů aktiv ve výši odměny dle vyhlášky č. 484/2000 Sb. a ponechala pouze účtování odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., čímž došlo k významnému poklesu výnosů na asi $\frac{1}{4}$ původního předpokladu, korekce účtu 602 – Tržby z prodeje služeb oproti účtům účtové skupiny 38 – Přechodné účty aktiv byly provedeny ke dni 30. 9. 2013 v účetním období 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013, celkově zjištěná částka byla rozčleněna do zdaňovacích období 1. 10. 2010 – 30. 9. 2011 (-144 136 209,50 Kč), 1. 10. 2011 – 30. 9. 2012 (-61 433 129,50 Kč) a 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013 (-58 485 950,60 Kč).

[19] Dále bylo zjištěno, že společnost vystavila dne 14. 5. 2012 na základě mandátní smlouvy se společností S. fakturu č. 20120164 na částku 27 191 921,01 Kč bez DPH a na základě mandátní smlouvy fakturu č. 20120165 na částku 6 660 377,94 Kč bez DPH. V souladu s účetní zásadou opatrnosti žalobce vytvářel účetní opravné položky, které nebyly tvořeny v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, k pohledávkám vzniklým z titulu uvedených nezaplacených faktur. Tvorba opravných položek na vrub nákladů není podle ust. § 25 odst. 1 písm. v) zákona o daních z příjmů uznatelným nákladem, proto finanční úřad neuznal za zdaňovací období 2012 částku 7 798 093,- Kč a za zdaňovací období 2013 částku 11 697 139,- Kč jako náklad podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[20] Dne 31. 12. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2011, v němž vykázal podíl společníka v částce -40 921 876,- Kč, a téhož dne i za zdaňovací období 2012, v němž vykázal podíl společníka v částce 9 141 948,- Kč, a konečně dne 29. 4. 2015 podal další dodatečné přiznání za zdaňovací období roku 2012, v němž vykázal podíl společníka v částce -6 612 122,- Kč. Jako důvod podání dodatečného daňového přiznání uvedl „uplatnění opravných položek“.

[21] Ve věci řízení zahájených podáním opravných daňových přiznání vydal správce daně rozhodnutí o zastavení řízení, kdy se žalobce neodvolal

[22] Shora uvedené částky finanční úřad neuznal jako daňovou ztrátu. Po provedené kontrole byla tedy za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň ve výši 345,- Kč. Za zdaňovací období roku 2012 se zjištěná daňová povinnost shoduje s daňovou povinností konkludentně vyměřenou na základě řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. To znamená, že za zdaňovací období roku 2011 činí daň po uplatnění slev 4 641 450,- Kč a za zdaňovací období 2012 činí daň po uplatnění slev 5 951 145,- Kč (viz bod 8. napadeného rozhodnutí). Daňová kontrola byla ukončena dne 12. 4. 2017 a na jejím základě vydal správce daně výše uvedené dodatečné platební výměry.

[23] Žalovaný jako odvolací orgán uvedl, že přihlédl k námitce ohledně absence vyjádření správce daně k obsahu dodatečných daňových přiznání jako k námitce důvodné. V rámci odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobce s hodnocením údajů uvedených v předmětných dodatečných daňových přiznáních a umožnil mu vyjádřit se.

[24] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je dále velmi rozsáhle provedeno posouzení toho, co se rozumí „opravou chyby“ a co „změny v účetním odhadu“, a to na základě interpretace NÚR shodně jako ve vyjádření k žalobě. Vzhledem k tomu, že změna odhadu je zpřesněním z důvodu nových informací, je odpad změny odhadu reflektován v běžném období (případně v budoucích obdobích), tj. prospektivně, změny odhadů proto nejsou opravou chyb a nemají dopad na dříve zveřejněné účetní informace. O skutečnosti, že se v případě účtování o dohadných položkách nejednalo o chybu, svědčí výsledky auditů k účetním závěrkám u společnosti provedené za období 1. 10. 2010 – 30. 9. 2011 a 1. 10. 2011 – 30. 9. 2012, v obou případech je výrok auditora bez výhrad.

[25] Dále je v odůvodnění rozebrána odvolací argumentace žalobce (odstavce 51 až 55 odůvodnění). Z interního pokynu společnosti č. 04/2014 vyplynulo, že předmětem činnosti účtování na dohadné účty aktivní a příjmy příštích období jsou výnosy z hlavní činnosti advokátní kanceláře – poskytování právních služeb. Účetní závěrka za příslušné hospodářské roky byla ověřena auditorem a výrok ve zprávě byl „bez výhrad“. Zpráva auditora k 30. 9. 2012 obsahuje ve výroku navíc informaci ohledně zrušení vyhlášky č. 484/2000 Sb. s upozorněním, že společnost vykazuje výnosy z titulu této odměny. Následně byly z přechodných účtů aktiv odúčtovány položky ve výši odměny podle vyhlášky č. 484/2000 Sb. a byly zaúčtovány odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., auditor neshledal postup účtování o dohadných položkách a příjmech příštích období za nesprávný, proto se žalovaný neztotožňuje s názorem žalobkyně, že účtování bylo v těchto obdobích nesprávné. V další odvolací námitce žalobkyně odkazovala na rozsudky NSS č. j. 5 Afs 45/2011 a 5 Afs 56/2012, podle nichž jsou nerealizované kurzové zisky zdanitelným příjmem a mají být zahrnuty do základu daně až v okamžiku jejich realizace. Žalovaný uvedl, že finanční správa zastávala názor, že se nerealizované kurzové rozdíly zahrnují do daňového základu do období, v němž se o nich účtuje, výhrady k rozsudku č. j. 5 Afs 45/2011 měla i NÚR. V reakci na nejasnosti byla provedena novela ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1., 2014, která zpřesnila vazbu mezi právními předpisy upravujícími účetnictví a zákon o daních z příjmů. Pro poplatníky, kteří jsou účetními jednotkami, platí, že příjmem je to, co je v účetnictví označeno za výnos (od 1. 1. 2015 došlo k přesunu části úpravy do ust. § 21h zákona o daních z příjmů). V případě žalobkyně jsou prověřovány účetní operace účtované na přechodné účty aktiv, nikoliv problematika kurzových rozdílů, na přechodné účty aktiv se účtuje z důvodu dodržení účetních zásad, z nichž jednou je aktuální princip (účtování nákladů a výnosů náleží do období, se kterým věcně a časově souvisí, aniž by byl brán v úvahu reálný pohyb peněz). Dále je uvedeno, že základ daně společníka veřejné obchodní společnosti je vázán na základ daně stanovený u veřejné obchodní společnosti. Pokud žalobkyně odkazovala na ust. § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů, pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví, pokud je vedeno podle zákona o účetnictví a nedochází ke krácení daně. V tomto případě předmětné skutečnosti (změna způsobu určování odměny za poskytování právní služby) nastaly účinností nálezů sp. zn. Pl. ÚS 25/12 ze dne 7. 5. 2013, tedy v účetním období 1. 10. 2012 – 30. 9. 2013. Výsledkový dopad této změny se projeví prospektivně a výsledek hospodaření v souladu s ust. § 23 odst. 3 písm. c) zákona o daních z příjmů se sníží o částky, o které byl snížen původní odhad výše odměn, což se u žalobkyně promítne do zdaňovacího období 2013.

[26] V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí je rozebrána námitka týkající se dvou faktur zmíněných v odůvodnění shora (č. 20120164 a č. 20120165). V účetnictví ke dni 17. 3. 2015 byly účetním zápisem faktury odúčtovány z výnosů na účtu 602 – Tržby z prodeje služeb, následně byly v účetní evidenci zrušeny i opravné položky, které byly k těmto fakturám vytvořeny. Žalovaný vyšel z kárného rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004, z něhož vyplývá, že jeho předmětem nebylo tzv. zesplatňovací ustanovení v mandátní smlouvě, ale nevrácení přebývajícího zůstatku zálohy klientovi s tím, že klient vypověděl advokátovi plnou moc a mandátní smlouvu bezdůvodně, kdy si advokát ponechal nespotřebovanou část zálohy, aniž by byly poskytnuty právní služby. To však není případ žalobkyně, který klientovi v souladu s mandátními smlouvami poskytoval právní služby průběžně a k okamžiku ukončení těchto smluv od něj požadoval na základě mandátních smluv, aby mu dosud nevyúčtované právní služby uhradil. V textu faktur jsou po položkách uvedeny a vyčísleny náklady na právní zastoupení s odkazem na jednotlivé přílohy faktur, nejedná se tak o vratku zálohy, ale o vyúčtování provedených úkonů. Proto kárné rozhodnutí na takový skutkový stav nedopadá. Naopak žalovaný vyšel z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012, kdy zánikem smluvního vztahu vzniká advokátovi nárok na odměnu a povinnost klienta nárok uhradit.

[27] V odůvodnění je dále uvedeno, že v rámci vyjádření k seznámení zaslal žalobce dne 18. 5. 2018 listinné materiály (mj. i fakturu č. 20120140, jejímž předmětem byly náklady právního zastoupení), která byla vystavena na základě stejné zesplatňovací podmínky v mandátní smlouvě, jako rozporovaná faktura, přesto tato faktura (č. 20120140) je předmětem žaloby v občanském soudním řízení (shora uvedené řízení u Obvodního soudu pro Prahu 5 pod sp. zn. 10 C 138/2015), kterou podal žalobce; totéž je možné uvést i u druhé faktury, která byla sice „zesplatněna“ podle jiné mandátní smlouvy, avšak s obdobným obsahem. Podle názoru žalovaného tak k provedení storna faktur nebyl důvod a tvrzení o neplatnosti příslušných mandátních smluv nebylo prokázáno. Pokud žalobce uváděl, že nebyl zjišťován původ závazků, které byly předmětem zápočtu, pak toto tvrzení žalobce není pravdivé, neboť ze spisu je patrné, že se správce daně snažil získat informace ohledně těchto závazků a vycházel z předložených dokladů a vysvětlení podaných žalobcem. Žalovaný v další části odůvodnění nesouhlasí s názorem žalobce ohledně neplatnosti smluvního ujednání v mandátních smlouvách, když vychází z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012, které cituje (stanovisko předkládal v rámci výzvy k součinnosti jako společník žalobce). Na základě tohoto stanoviska považoval žalovaný tvrzení žalobce o neplatnosti smluvních ujednání za nevěrohodné, neboť ze stanoviska ČAK naopak vyplývá, že žalobci vznikl nárok na odměnu za právní služby v souladu s mandátními smlouvami, kdy oporou pro vystavení obou faktur bylo právě stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012.

[28] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále uvádí, že společnost na základě téže smluvní podmínky vystavila faktury č. 20120140 a č. 20120164, přičemž o druhé z nich tvrdí, že smluvní ujednání je v rozporu se stavovskými předpisy, přičemž v případě faktury uvedené na prvním místě k jejímu zrušení nepřistoupil. Žalovaný dále v odůvodnění nesouhlasí s názorem žalobce ohledně neplatnosti smluvního ujednání v mandátních smlouvách, když vychází z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012. Na základě tohoto stanoviska považuje žalovaný tvrzení žalobce o neplatnosti smluvních ujednání za nevěrohodné, neboť ze stanoviska ČAK naopak vyplývá, že žalobci vznikl

nárok na odměnu za právní služby v souladu s mandátními smlouvami, kdy oporou pro vystavení obou faktur bylo právě stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012.

[29] V odůvodnění žalovaný dále reaguje na další odvolací námitku, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění podle ust. § 21 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, kdy bylo odkázáno na pokyn ministerstva financí D-247. Žalovaný uvedl, že finanční úřad nerozporoval tvrzení žalobkyně, že nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb, v daném případě je však relevantní skutečnost, že podle uzavřených smluv měla žalobkyně na základě zesplatňovací podmínky nárok na stanovenou odměnu, kterou byla oprávněna vyfakturovat se splatností jeden týden od vystavení faktury, k uskutečnění plnění tak v tomto případě došlo podle ust. § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

[30] V poslední části odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k žalobní argumentaci se uvádí, že v projednávané věci vycházel správce daně z údajů vedených v účetní evidenci společnosti a z dalších důkazních prostředků, které předkládal žalobce v rámci řízení, nebo které si obstaral sám. Žalovaný uznal za důvodnou námitku, že se finanční úřad měl zabývat údaji uvedenými v dodatečných daňových přiznáních, to však bylo odstraněno v rámci odvolacího řízení. Dále žalovaný přezkoumal dokumentaci, která byla součástí přílohy k vyjádření, které konkrétně vyjmenovává s tím, že je řádně posoudil, když z nich žádné nové skutečnosti nevyplynuly.

[31] Městský soud v Praze (dále jen „*městský soud*“) přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*s. ř. s.*“)]. Rozhodl bez nařízení jednání s ohledem na souhlasný postoj obou účastníků řízení (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

[32] Nelze přehlédnout, že městský soud, byť v jiném senátním obsazení, již projednal věcně a právně obdobnou, v zásadě identickou žalobu, kterou u něho podala společnost též společnosti JUDr. J. K., CSc. (odstavec 2 tohoto rozsudku). V nynějším soudním přezkumu městský soud nedospěl k závěru, který by se lišil od právních závěrů vyřčených již v rozsudku ze dne 11. 4. 2019 č. j. 6 Af 20/2018-68, a proto neshledal důvodu, aby se od tohoto předchozího rozhodnutí odchýlil.

[33] Co se týče první části žalobních bodů, městský soud vyšel z těchto úvah:

[34] Podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době *se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*

[35] Podle ust. § 10 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění účinném v rozhodné době (vyhláška, kterou se provádějí některé ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), platí: *Položka C.II.6. Dohadné účty aktivní obsahuje částky pohledávek stanovené například*

podle smluv, u kterých se očekává splatnost delší než jeden rok, které nejsou doloženy veškerými potřebnými doklady, a tedy není známa jejich přesná výše.

[36] Podle ust. § 142 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále „o.s.ř.“), *přízná soud účastníku, který měl ve věci plný úspěch, náhradu nákladů potřebných k účelnému uplatňování nebo bránění práva proti účastníku, který ve věci úspěch neměl.* Podle ust. § 137 odst. 1 o.s.ř. *jsou náklady řízení zejména hotové výdaje účastníků a jejich zástupců, včetně soudního poplatku, ušlý výdělek účastníků a jejich zákonných zástupců, náklady důkazů, odměna notáře za prováděné úkony soudního komisaře a jeho hotové výdaje, odměna správce dědictví a jeho hotové výdaje, tlumočné, náhrada za daň z přidané hodnoty, odměna za zastupování a odměna pro mediátora podle zákona o mediaci za první setkání s mediátorem nařízené soudem podle § 100 odst. 3.“*

[37] Jak shodně již dříve konstatoval městský soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2019, v posuzovaném sporu jde o to, zda žalobce mohl příslušným postupem promítnout skutečnost, že Ústavní soud nálezem účinným v průběhu zdaňovacího období roku 2013 zrušil tzv. přísudkovou vyhlášku, čímž došlo ke změně výše přísudku v občanském soudním řízení (odměny advokátovi), a zda tuto skutečnost lze promítnout pouze ve zdaňovacím období roku 2013 k čemuž dospěl žalovaný, nebo zda ji je možné uplatnit i v letech 2011 a 2012, jak tvrdí žalobce a jak tak jednal v daňovém řízení.

[38] Problematika tzv. dohadných účtů aktivních je otázkou do značné míry účetnictví, která není přímo upravena zákonem, jak vyplývá ze shora uvedených zákonných ustanovení, kdy zákon sám odkazuje na jinou úpravu (obecně na zákon o účetnictví), který je velice obecným předpisem, a který sám je doplněn příslušnou vyhláškou. S ohledem na skutečnost, že zákon o daních z příjmů v ust. § 23 odst. 10 odkazuje přímo na účetní předpisy (sám pak na zákon o účetnictví), je nutné vycházet z toho, že pro příslušné posouzení v daňovém řízení musí daňový subjekt, tedy i žalobce vycházet ze zákona o účetnictví, popř. z příslušné vyhlášky. O tom není ostatně v souzené věci sporu.

[39] Zásadní spornou otázkou je, zda vydáním příslušného nálezu Ústavního soudu (viz bod 25) došlo ke změně skutečností, o nichž se na dohadných účtech aktivních účtovalo (což je stanovisko žalovaného), či zda na těchto dohadných účtech aktivních bylo nesprávně účtováno (jak tvrdí žalobkyně). Vyřešení tohoto právního konfliktu určí i další navazující postup ve věci.

[40] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně rozebírá stanovisko NÚR a trvá na stanovisku, že zrušení přísudkové vyhlášky znamenalo změnu odhadu a že se nejednalo o chybu. Městský soud s takovým hodnocením souhlasí, neboť je argumentačně logické a vychází ze stanoviska, že v době účtování na dohadných účtech se o žádnou chybu nejednalo, což podporuje i stanovisko auditora v jednotlivých zdaňovacích obdobích (2011 a 2012). Městský soud je toho názoru, že pokud v letech 2011 a 2012 byla účinná tzv. přísudková vyhláška, odhad výnosů v nich musel vycházet z tohoto účinného právního předpisu, podle kterého soudy odměnu advokátovi v jednotlivých občanských soudních řízeních přisuzovaly. Nejednalo se tak o žádnou chybu, ale o řádný postup, který v těchto letech respektoval postup soudů, a tím se tak jednalo o řádný odraz výnosů v účetnictví.

[41] Je pravda, že žalovaný ani v odůvodnění rozhodnutí, ani ve vyjádření k žalobě příliš nerozebíral námitku žalobce z daňového řízení (následně vznesenou jako žalobní bod) týkající se skutečnosti, že odměna advokáta присouzená v občanském soudním řízení vzniká až rozhodnutím soudu o této odměně (tzv. přisudkem), a to jak ohledně jejího základu, tak zejména (pro tento spor) její výše. Tato problematika není v odůvodnění rozhodnutí přímo rozebrána, podle názoru městského soudu však není ani namístě a názor žalovaného, podrobně a konkrétně rozvedený ohledně účetnictví, je i tak vyjádřen. Proto z tohoto důvodu podle městského soudu není nutné rozhodnutí rušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, neboť věc samu by takové odůvodnění nemohlo ovlivnit a postup správce daně byl dostatečně zdůvodněn jinými argumenty.

[42] K tomuto žalobnímu bodu tak městský soud uvádí, že vznik nároku na odměnu v každém jednotlivém řízení pochopitelně vzniká až rozhodnutím soudu. Bez tohoto rozhodnutí (přisudku) advokát nemá právo na odměnu (v její specifikované výši). Výše této odměny je pak přímo určena příslušným rozhodnutím soudu. Na jinou výši odměny od protistrany advokát jako zástupce účastníka právo nemá. Advokát má přímo právo na zaplacení této odměny, přisouzením a uplynutím lhůty k plnění mu vzniká nárok na zaplacení této částky od protistrany.

[43] Tento závěr by tak v tomto okamžiku vedl k posouzení důvodnosti žaloby v tomto žalobním bodě, neboť pokud určitý výnos (jeho výše) závisí až na přiznání přisudku, k němuž může dojít v různé výši (případně ani úspěšnému účastníkovi občanského soudního řízení nemusí být náhrada nákladů přiznána), je nutné vycházet až z tohoto přisudku. Z hlediska vzniku nároku tak skutečně nárok advokátovi vzniká až přisudkem, nikoli například podáním žaloby nebo převzetím právního zastoupení.

[44] Podle názoru městského soudu však tento závěr nelze vztáhnout k účtování výnosů na dohadných účtech aktivních v jednotlivých účetních obdobích, neboť bylo účtováno o odhadech budoucích výnosů, nikoli o již přiznaných nárocích. Účetní jednotka v určitém období účtuje o nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí (§ 3 odst. 1 zákona o účetnictví). Tento princip tak odráží a respektuje skutečnost, že se jedná o odhad výnosů, přičemž tyto výnosy jsou v době účtování nejisté, proto se jedná o odhad. Tato nejistota ve výši výnosů je již obsažena v tom, že se o nich účtuje na dohadných účtech. Ani v případě, pokud by přisudková vyhláška nebyla zrušena, tak předpokládaný výnos z převzatých případů k zastupování nemusí vést k přisouzení odměny advokátovi v určité výši. Jak již bylo shora uvedeno, nárok vzniká až rozhodnutím soudu a soud v občanském soudním řízení může rozhodnout i tak, že úspěšnému účastníkovi vůbec nepřizná náhradu nákladů řízení. Tato nejistota podle názoru městského soudu je už obsažena přímo v zakotvení tohoto institutu (dohadných účtů aktivních), a tento institut tak s ní počítá. Tomuto závěru soudu odpovídá i komentářová definice dohadných účtů aktivních (Na účet 388 - Dohadné účty aktivní se účtují dohadné položky aktivní, tj. očekávané platby, resp. pohledávky, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, přičemž výnosy z těchto položek přísluší do daného účetního období, resp. jsou prokazatelně protipoložkou k zaúčtovaným nákladům. Jde např. o pohledávku za pojišťovnou v důsledku pojistné události, pokud nebyla ještě

poskytnuta pojistná náhrada a pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahové dne výši náhrady. ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech, 2. vydání, Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2011, s. 148).

[45] Podle názoru městského soudu muselo být v posuzovaném případě v jednotlivých obdobích na dohadných účtech aktivních účtováno o budoucích výnosech vypočtených za použití pravidel platných a účinných v tomto období, a to bez ohledu na skutečnost, zda takový výnos bude skutečně realizován (to plyne již ze samotné povahy institutu dohadných účtů aktivních), ale i bez ohledu na skutečnost, že v dalším období došlo ke změně pravidel a výše výnosu nadále byla určena jinak (nálezem Ústavního soudu došlo ke zrušení přísudkové vyhlášky). I když tak nešlo v období let 2011 a 2012 o nároky, které byly přiznány a které by existovaly, a i když v roce 2013 došlo ke změně pravidel, která výši těchto nároků změnila, přesto v příslušné době o nich muselo být účtováno podle pravidel platných v těchto obdobích jako o budoucích výnosech. Tento závěr rovněž podporuje skutečnost, že příslušný nález Ústavního soudu je vždy zásadně účinným až ex nunc (§ 58 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb.), a že sám o sobě nezakládá či nemění právní vztahy (srov. vysvětlující stanovisko Ústavního soudu publikované pod č. 117/2013 Sb.).

[46] Městský soud tak posouzení této části žaloby uzavírá s tím, že postup správce daně, kdy trval na prospektivním dopadu změny odhadu, je postupem, který je v souladu se zákonem o daních z příjmů, zákonem o účetnictví i příslušnými účetními postupy, a to bez ohledu na skutečnost, že jednotlivé nároky žalobce jako advokáta ještě nevznikly v těchto obdobích. Žalobce nebyl oprávněn podat dodatečná daňová přiznání, v nichž si snížil základ daně v těchto obdobích, neboť k tomuto snížení mohl přistoupit pouze ve zdaňovacím období roku 2013.

[47] Pokud žalobce dále napadal skutečnost, že správce daně vycházel v odůvodnění ze zprávy o daňové kontrole a protokolu o místním šetření u subjektu K., v čemž spatřoval nezákonný postup, pak městský soud uvádí, že tento postup nepovažuje za nezákonný, neboť tato zjištění byla sice prováděna formálně u jiného subjektu (veřejné obchodní společnosti), týkala se však daňových povinností žalobce jako fyzické osoby z hlediska zdanění jejích příjmů plynoucích z členství ve veřejné obchodní společnosti. Tato část žalobního bodu je značně nekonkrétní, když neuvádí, které konkrétní skutečnosti by žalobci měly poškodit jeho veřejná subjektivní práva; proto se městský soud může těžko vyjádřit konkrétněji. Pokud žalobce uváděl, že mu nebylo umožněno uplatnit práva v řízení, které probíhalo u veřejné obchodní společnosti, pak nijak konkrétně neuvádí, o která práva šlo a jaký to má vliv na zjištění v tomto právním řízení, ani nevysvětluje poměrně logickou oponenturu, proč by mu jako společníku veřejné obchodní společnosti měl správce daně bránit činit procesní úkony v řízení týkajícím se veřejné obchodní společnosti. Jedná se tak pouze o obecně vznesený dotaz na nějaký procesní postup, který však není dále blíže ve vztahu k tvrzenému porušení veřejného subjektivního práva žalobce, a proto není možné se k němu v takto obecně vznesené rovině vyjádřit.

[48] Pokud žalobce dále namítal, že schválení účetní závěrky auditorem nemůže mít vliv na správnost posouzení zákonnosti základu daně, pak městský soud s takovým obecným názorem souhlasí; v tomto řízení tomu tak zjevně nebylo, neboť žalovaný z tohoto zjištění

nevychází, a pouze na něj podpůrně v argumentaci odkazuje, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[49] Městský soud nemůže přisvědčit žalobci ani v tom směru, že žalovaný měl při hodnocení vycházet z rozsudků NSS č. j. 5 Afs 56/2012-37 a (pravděpodobně) 5 Afs 45/2011-94, neboť právní názory uvedené v těchto rozsudcích se týkaly jiné skutkové situace (nerealizované kursové rozdíly a příjem podléhající zdanění), a neřešily skutečnost účtování budoucích výnosů na dohadných účtech aktivních ve vztahu k jejich výši a změně odhadu. Žalobce pak v žalobě nikde konkrétně neuvádí, v čem by tato posuzovaná věc byla obdobná těmto názorům, které řeší zcela zjevně jinou situaci a kdy je v nich uvedeno několik právních názorů.

[50] Pro úplnost městský soud uvádí, že žalobu zamítl v části, která se týkala zdaňovacího období roku 2011, neboť výrok napadeného rozhodnutí je členěn a lze tak rozhodnout o každém z výroků samostatně. Druhý výrok, který rovněž tento postup žalobkyně v daňovém řízení hodnotil (zdaňovací období roku 2012), zároveň posuzoval zrušení dvou dále uvedených faktur; v této části soud považuje žalobu za důvodnou, a proto tento výrok zrušil, jak bude dále uvedeno nikoli z důvodu účtování na dohadných účtech aktivních za zdaňovací období roku 2012, ale z důvodu nesprávného právního posouzení zrušených faktur.

[51] Druhou část žalobních bodů (zrušené faktury č. 201264 a 2012165 vůči společnosti C.) městský soud považuje za důvodnou a žalovaným za právně nesprávně posouzenou s ohledem na specifiku postavení daňového subjektu jako advokáta.

[52] Důvody, pro které žalobce považoval vydané faktury za rozporné s rozhodovací praxí kárného senátu ČAK, jsou v souladu s právním závěrem, který plyne z jí namítaného rozhodnutí ze dne 8. 5. 2004 č. 23/03 (nikoli v žalobě nesprávně uvedené č. 2/2005).

[53] Jak je patrné z ustanovení mandátních smluv (čl. VI. odst. 10 a 13 smlouvy ze dne 21. 4. 2004 a čl. V. odst. 11 smlouvy ze dne 14. 12. 2007), na jejichž základě byly vystaveny obě posléze zrušené faktury, odměna advokáta byla účtována na základě výpočtu z celé odměny za všechny převzaté případy (po smluvně dohodnutém částečném odečtení procentuální části). Podstatné pro případné posouzení s ohledem na stavovské předpisy ČAK je tak způsob vyúčtování této odměny, které bylo provedeno ze všech převzatých případů, tedy jako by byl advokát ve všech převzatých sporech úspěšný. Takový způsob výpočtu je v rozporu s namítaným kárným rozhodnutím a advokát jej nesmí využít. Při dřívějším skončení zastupování klienta může advokát vyúčtovat již provedené úkony právní služby, nemůže je však počítat tím způsobem (byť, jako tomu bylo v tomto případě, po smluvně dohodnuté srážce z výše odměny), že použije celkově dohodnutou odměnu.

[54] Stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012, o které opírá svůj právní závěr žalovaný, je natolik obecné a neposuzuje zjištěnou skutkovou situaci, že na tento případ dopadat nemůže. Toto stanovisko obecně uvádí, že pokud dojde ke skončení smluvního vztahu mezi advokátem a klientem, je nutné vyjít z obsahu dohody a pokud je smluveno, že odměna je splatná v návaznosti na ukončení smluvního vztahu, zánikem vztahu vzniká advokátovi nárok na odměnu. To je sice v obecné rovině jistě pravdivé, podstatné pro

posouzení v tomto případě však je, jak je výše odměny v tomto případě vypočtena (smluvně sjednána). K tomu se již toto stanovisko ČAK nijak nevyjadřuje a nijak je nehodnotí. Je tak nutné vyjít z právní věty, kterou namítal žalobce, tedy z rozhodnutí ze dne 8. 5. 2004 (č. 23/03), jehož právní věta publikovaná a dohledatelná na webu www.cak.cz zní: „Mandátní smlouva uzavřená mezi advokátem a klientem, obsahující ustanovení, podle něhož její ukončení klientem zakládá právo advokáta požadovat odměnu ve stejné výši jako při úplném vyřízení věci, je v rozporu s dobrými mravy i stavovskými předpisy. Pokud advokát s odkazem na uvedené ustanovení mandátní smlouvy nevrátí klientovi přebývajícím zbytek zálohy s tím, že mu plnou moc klient vypověděl bezdůvodně, dopouští se závažného kárného provinění.“ V odůvodnění tohoto rozhodnutí je pro případné posouzení, zda je možné porovnávat oba dva skutky, mj. uvedeno: „Z obsahu mandátní smlouvy ze dne 19. 11. 2001 kárný senát zjistil, že podle jejího čl. 4 odst. 3 jednostranné ukončení této smlouvy z důvodů na straně klienta zakládá právo advokáta požadovat odměnu ve stejné výši jako při úplném vyřízení věci. Kárně obviněný si toto ustanovení vyložil tak, že mu náleží i zbylá část zálohy, tj. 37 700 Kč. Kárný senát shledává možnost ponechat si takovou část zálohy, aniž by byly poskytnuty právní služby, jako odporující dobrým mravům, a tím mimo jiné snižující důstojnost advokátního stavu. Pro rozpor s dobrými mravy byl proto kárně obviněný povinen nepoužít toto ustanovení mandátní smlouvy a zbylou část zálohy klientovi vrátit. Kárně obviněný však tak neučinil a přeplatek si ponechal. Uzavřením mandátní smlouvy výše uvedeného obsahu kárně obviněný porušil § 17 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve spojení s čl. 10 odst. 7 Pravidel profesionální etiky advokátů ČR, podle něhož advokát zásadně nesmí uzavřít s klientem smlouvu, již by se klient zavázal k plnění advokátovi za podmínek pro sebe nevýhodných.“

[55] Podle názoru městského soudu lze oba skutky srovnat – ačkoli v tomto případě se nejednalo o vrácení zálohy, kterou si advokát od klienta vyžádal, ve výsledku je však skutek obdobný – vyúčtování odměny klientovi určené tím způsobem, jako by zastupování bylo úspěšné ve všech případech, ačkoli tomu tak nebylo (smlouva byla předčasně ukončena). Tímto postupem podle názoru městského soudu se tento skutek velmi podobá skutku, který posuzovala kárná komise ČAK a který sankcionovala, když jej kvalifikovala jako závažné kárné provinění. Podstatou věci je tak určení odměny, které nerespektuje již odvedenou práci advokáta, ale je vypočteno z celkové hodnoty odměny. Takový postup je v rozporu se shora uvedeným kárným rozhodnutím ČAK, a pokud žalobce vydané faktury zrušil a nadále se jejich plnění nedomáhá, postupoval v souladu se zákonem a kárnou rozhodovací praxí ČAK; jednalo se o faktury vystavené na základě v této části neplatných mandátních smluv a tato skutečnost měla být tímto způsobem ve smyslu daňového posouzení hodnocena. Žalobce nemůže být nucen, aby zdaňoval příjem, který se opírá o neplatné právní jednání pro rozpor se zákonem. Je pak již poměrně nepodstatné takové plnění právně charakterizovat (jak činí žaloba, když uvádí, že se jedná o smluvní pokutu).

[56] Jak zjistil městský soud ve výše zmíněném souběžném přezkumu (vedeném pod sp. zn. 6 Af 20/2018), žalující strana se v řízení vedeném u Obvodního soudu pro Prahu 5 pod sp. zn. 10 C 138/2015 domáhá po svém klientu C. zaplacení částky, která se co do důvodu opírá o mandátní smlouvy ze dne 21. 4. 2004 a 14. 12. 2007, a jedná se o tvrzené nároky z těchto smluv za provedenou službu právní pomoci, nikoli odměnu vypočtenou

podle shora uvedených ustanovení mandátních smluv. Toto zjištění však pro věc samu (tedy posouzení důvodnosti zrušení shora uvedených faktur) není podstatné.

[57] Je věci daňového subjektu, jak bude v takovém případě postupovat, tedy zda příslušné plnění co do důvodu i výše změnit a bude se ho domáhat na základě jiných skutečností, anebo zda ho vymáhat nebude. To je již posouzení, které přímo s touto věcí nesouvisí a může být předmětem jiného řízení či postupu. Je nutné vyjít z toho, že pokud pohledávka žalobkyně byla konstruována na základě postupu, který žalobkyně nemohla využít, neboť by se tím dopustila závažného kárného provinění, a vydané faktury tak zrušila, jedná se o postup, který musí mít příslušnou odezvu i při hodnocení příjmů žalobkyně v příslušném zdaňovacím období, neboť se o zdanitelný příjem jednat nemůže (takové vyúčtování je neplatné pro rozpor s právními předpisy).

[58] Z výše uvedených důvodů považuje městský soud podanou žalobu za částečně důvodnou, a proto výrok napadeného rozhodnutí rozdělil a napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost pouze v rozsahu, v němž spatřuje žalobu důvodnou (tedy zamítavý a potvrzující výrok do dodatečného platebního výměru finančního úřadu za zdaňovací období roku 2012, kdy došlo k vystavení a stornu faktur). V této části je zrušil s tím, že věc v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Vedle toho však částečně žalobu zamítl, a to do výroku, kterým bylo zamítnuto odvolání a kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2011 (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

[59] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že ve věci byli žalobce a žalovaný částečně úspěšní, rozdělil městský soud náhradu jediného zjevného procesního nákladu mezi účastníky na polovinu. Částku přiznané náhrady nákladů řízení žalobci pak tvoří pouze soudní poplatek, který zaplatil, avšak v jeho poloviční výši.

P o u č e n í :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší

správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 8. června 2020

JUDr. Jan Ryba
předseda senátu