



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **JUDr. J. K.**, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, čj. 24810/18/5200-10421-711811, o kasační stížnosti žalobkyně a kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2019, čj. 6 Af 20/2018-68, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 5. 2019, čj. 6 Af 20/2018-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2019, čj. 6 Af 20/2018-68, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 5. 2019, čj. 6 Af 20/2018-86, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 29. 5. 2017 dodatečné platební výměry čj. 3590345/17/2003-51521-102117 a čj. 4582425/17/2003-51521-102117, kterými žalobkyni mimo jiné doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 ve výši 0 Kč. Neuznal daňovou ztrátu, kterou žalobkyně uplatnila v dodatečných daňových přiznáních jako společník advokátní kanceláře Kubištová & Co., v.o.s., s tím, že se jedná o opravu chyb plynoucích z chybného účtování budoucích výnosů (nároku na odměnu za poskytnutí právních služeb) na dohadné účty aktivní. Žalobkyně podala za obě uvedená období postupně

několik dodatečných daňových přiznání. Chyby měly vzniknout předně v důsledku účtování částek, na které nevznikne nárok v plné výši, neboť vyhlášku č. 484/2000 Sb., kterou se stanoví paušální sazby výše odměny za zastupování účastníka advokátem nebo notářem při rozhodování o náhradě nákladů v občanském soudním řízení (dále jen „přísudková vyhláška“), zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 17. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 25/12 (to bylo důvodem podání dodatečných daňových přiznání v roce 2014). Následně žalobkyně zjistila, že na dohadné účty aktivní účtovala o budoucích výnosech zcela nesprávně a v rozporu s právními předpisy, neboť takto se účtují pouze jisté pohledávky a nárok na odměnu z mandátních smluv nevznikl již převzetím případů (důvod podání dodatečných daňových přiznání v roce 2017).

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil (výrokem I. ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011, výrokem II. k období 2012). Poukázal na to, že žalobkyně důvody podání dodatečných daňových přiznání opakovaně měnila, ani je neprokázala. Sporné bylo, zda se jednalo o „opravu chyby“, nebo o „změnu v účetním odhadu“. Žalovaný dospěl k závěru, že v kontextu dané věci se jednalo o změnu účetního odhadu. Advokátní kancelář při účtování odměn na přechodné účty aktivní postupovala podle tehdy platné přísudkové vyhlášky a informace, ze kterých vycházela ve zdaňovacím období 2013, nebyly známy k okamžiku sestavení účetní závěrky za období 2011 a 2012. Vzhledem k tomu, že změna odhadu je zpřesněním z důvodu nových informací, je dopad změny odhadu reflektován prospektivně a nemá vliv na dříve zveřejněné účetní informace. Korekci položek na přechodných účtech aktivních je proto třeba zahrnout až do zdaňovacího období 2013. Pokud jde o otázku samotného splnění podmínek pro účtování dohadných položek, zde žalovaný poukázal na interní pokyn advokátní kanceláře a zprávu auditora, která neshledala postup při účtování o dohadných položkách a příjmech za nesprávný. Žalovaný vyšel též z toho, že nebyl dán ani důvod pro stornování některých faktur vystavených advokátní kanceláří společnosti Santander Consumer Finance a.s. (později CASPER Consumer Finance a.s.), pro kterou vymáhala pohledávky na základě mandátní smlouvy. Podle žalobkyně byly tyto faktury vystaveny neoprávněně a v rozporu s právními předpisy (mandátní smlouva obsahovala „zesplatňovací“ podmínku plné odměny při ukončení smlouvy, byť nedošlo k vyřízení věci). Podle žalovaného však k provedení storna daných faktur nebyl důvod. Pokud měla advokátní kancelář za to, že byly faktury vystaveny v nesprávné výši, měla vystavit opravný daňový doklad podle § 45 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, což by se u ní z hlediska účetního projevilo jako snížení výnosů.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že dodatečná daňová přiznání podala kvůli snížení základu daně z důvodu nesprávně účtovaných výnosů na dohadné účty aktivní a účet příjmů příštích období. Advokátní kancelář, jejímž je společníkem, se zabývala vymáháním menších pohledávek a dle doporučení daňového poradce účtovala při převzetí případů do výnosů částky v rozmezí 35-60 % budoucích, dosud neinkasovaných ani nevyúčtovaných odměn. V daných obdobích žalobkyně vycházela při účtování z později zrušené přísudkové vyhlášky. Rozdíl mezi účetním odhadem (předběžnou výší pohledávky) a konečnou cenou byl způsoben zásadním vnějším vlivem (zásahem státu). Poté, co správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, podala další dodatečná daňová přiznání. Zjistila totiž, že advokátní kancelář od počátku nesprávně účtovala výnosy na dohadné účty aktivní, a to za tisíce případů vymáhání

pokračování

menších pohledávek na základě osmi rámcových mandátních smluv. O výnosech z nich bylo nesprávně účtováno již při jejich převzetí. Dohadné položky mají zajistit zdanění příjmů z činnosti, kterou daňový subjekt v daném účetním období vykonal a nákladům, které při ní vynaložil, a to s přiměřenou odchylkou od skutečného výnosu, který bude uplatněn vůči odběrateli zboží nebo služby. V posuzované věci ale došlo ke zdanění příjmů, kterých žalobkyně nikdy nedosáhne. Na základě odhadu úspěšnosti totiž byly fakturovány předpokládané výnosy vztahující se k dosud neposkytnutým službám. Smlouvy spojovaly právo na vyúčtování odměny až s vymožením pohledávek. Pro účtování na dohadné účty aktivní tak nevznikl žádný právní titul. Dané případy mohly být klientovi advokátní kanceláře dokonce i vráceny a nemusely být předmětem žádné právní služby. Schválení účetní závěrky auditorem přitom nemůže mít vliv na posouzení zákonnosti základu daně.

[4] Další část žaloby se pak týkala zrušení faktur č. 20120164 a č. 20120165 vůči společnosti CASPER Consumer Finance. Žalovaný podle žalobkyně v této souvislosti nesprávně vyhodnotil kárné rozhodnutí odvolacího senátu České advokátní komory (ČAK) ze dne 8. 5. 2004, sp. zn. K 23/03, dle kterého advokát nesmí stanovit svoji odměnu tak, že vždy dostane zapláceno, jako by právní službu ukončil. Advokát nemůže požadovat celou odměnu za službu, kterou s ohledem na ukončení mandátu nevykonal. Smluvní ujednání, která byla podkladem pro vyúčtování finančního nároku ve sporných fakturách, byla v rozporu s uvedeným rozhodnutím a advokátní kancelář svou odměnu vyúčtovala nesprávně. Fakticky se jednalo o smluvní pokutu za předčasné ukončení smlouvy klientem. Proto byly faktury i zápočty na ně provedené zrušeny s tím, že není právní důvod pro jejich vydání a advokátní kanceláři nevznikl nárok na vyúčtování jakéhokoliv finančního plnění. Proto žalobkyně požadovala vynětí fakturovaných částek z příjmů za daný rok. Souběžně s tím advokátní kancelář vymáhá vůči klientovi v soudním řízení plnění dle dalších 19 faktur, které se týkaly skutečně poskytnutých služeb. Žalobkyně zdůraznila, že sporná ustanovení mandátních smluv jsou jednoznačně ustanoveními sankčního charakteru, přičemž s vyúčtováním sjednané částky nespojují poskytnutí žádné služby a nárok na zaplacení vznikl ukončením právních služeb, nikoliv jejich provedením. Takto to chápal i klient (uvedená společnost), proto obě faktury vrátil s tím, že na zaplacení daného nároku (smluvní pokuty) advokátní kanceláři nikdy nevznikl nárok, o daných fakturách ani ve svém účetnictví nikdy neúčtoval. K tomu žalobkyně dodala, že o smluvní pokutě se do výnosů účtuje teprve v okamžiku jejího zaplacení. Smluvní pokuta však zaplácena nikdy nebyla, tedy nemůže být ani předmětem zdanění. Hrazení všech faktur, kterými advokátní kancelář vyúčtovala skutečně ukončené a poskytnuté služby (jednotlivé úkony dle advokátního tarifu) řádně uplatnila před obecným soudem.

[5] Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobě v části týkající se zdaňovacího období 2012 vyhověl a zrušil výrok II. rozhodnutí žalovaného a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. Žalobu proti výroku I. rozhodnutí žalovaného (tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011) soud zamítl (obojí výrokem I. rozsudku). Žalovanému současně uložil uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení (výrok II. rozsudku), a to s ohledem na částečný úspěch žalobkyně ve věci. V záhlaví taktéž již označeným opravným usnesením pak soud opravil ve výroku rozsudku nesprávně uvedené čj. rozhodnutí žalovaného.

[6] Spor podle městského soudu spočíval v tom, v jakých zdaňovacích obdobích lze zohlednit zrušení přísudkové vyhlášky, k němuž došlo až v průběhu zdaňovacího období roku 2013. Podstatné bylo, zda vydáním nálezu Ústavního soudu došlo ke změně skutečností, o nichž se na dohadných účtech aktivních účtovalo (jak tvrdil žalovaný), nebo zda na těchto účtech bylo účtováno nesprávně (jak tvrdila žalobkyně). Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného opírajícími se i o stanovisko Národní účetní rady, které soud označil za argumentačně logické. V době účtování se o chybu nejednalo, což podporuje i stanovisko auditora. Pokud byla v letech 2011 a 2012 účinná přísudková vyhláška, musel z ní odhad výnosů v těchto letech vycházet. Městský soud připustil, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval námitkou žalobkyně, podle níž odměna přisouzená až v občanském soudním řízení vzniká až rozhodnutím soudu o této odměně (přísudkem), a to jak ohledně jejího základu, tak její výše. Není však třeba rušit rozhodnutí žalovaného, neboť jeho názor ohledně účetnictví je vyjádřen i tak. Advokátovi sice nárok na odměnu vzniká až rozhodnutím soudu, nikoli např. podáním žaloby či převzetím právního zastoupení. Tento závěr ale nelze vztáhnout k účtování výnosů na dohadných účtech aktivních v jednotlivých účetních obdobích, protože bylo účtováno o odhadech budoucích výnosů, nikoliv o již přiznaných nárocích. I v situaci, kdy by přísudková vyhláška nebyla zrušena, by tak předpokládaný výnos z převzatých případů nemusel vést k přisouzení odměny v určité výši (soud nemusí odměnu přiznat ani úspěšnému účastníkovi řízení). Tato nejistota je obsažena již v samotném institutu dohadných účtů aktivních. Uvedené závěry podporuje i to, že nálezy Ústavního soudu mají účinky až *ex nunc* a samy o sobě nezakládají či nemění právní vztahy. Podle soudu tedy v jednotlivých obdobích muselo být účtováno o budoucích výnosech podle pravidel platných a účinných v tomto období, a to bez ohledu na skutečnost, zda takový výnos bude skutečně realizován či dojde ke změně pravidel pro výpočet výše výnosu.

[7] V případě zdaňovacího období 2012 byla kromě otázky účtování na dohadných účtech aktivních sporná také otázka zrušení dvou faktur. V této části shledal městský soud žalobu důvodnou, a to s ohledem na specifické postavení advokátů jako daňových subjektů. Na základě mandátní smlouvy totiž advokátní kancelář vyúčtovala odměnu ze všech převzatých případů, tedy jako by byla ve všech úspěšná. Takový postup je rozporný s rozhodovací praxí kárného senátu ČAK, dle které může advokát při dřívějším skončení zastupování vyúčtovat jen provedené úkony právní služby. Pokud za takové situace advokátní kancelář dané faktury zrušila a nadále se jejich plnění nedomáhala, postupovala v souladu se zákonem (faktury byly vystaveny na základě neplatných smluv). Takto měla být věc posouzena i v rámci daňového řízení. Správní orgány nemohou žalobkyni nutit, aby zdaňovala příjem opírající se o neplatné právní jednání, přičemž je nepodstatné, aby bylo nutné takové plnění právně charakterizovat (jak činí žalobkyně, která uvádí, že se jednalo o smluvní pokutu). Soud dodal, že z doplněného dokazování zjistil, že žalobkyně se v řízení před Obvodním soudem pro Prahu 5 domáhá po společnosti CASPER Consumer Finance zaplacení nároků za provedenou službu právní pomoci dle daných smluv, nikoliv však o odměnu vypočtenou podle sporných ustanovení mandátních smluv. Městský soud uzavřel, že je věcí daňového subjektu, jak bude v takové situaci postupovat, tedy zda příslušné plnění co do důvodu a výše změní a bude se jej domáhat na základě jiných skutečností, či zda jej vymáhat nebude. Pokud daná pohledávka

pokračování

byla konstruována na základě postupu, který nemohl být využit z důvodu kárného provinění, nemůže se jednat o zdanitelný příjem.

II. Obsah kasačních stížností a vyjádření

[8] Proti tomuto rozsudku podal kasační stížnosti žalovaný i žalobkyně. Žalovaný považuje za nesprávné závěry městského soudu týkající se zrušení faktur. Kárné rozhodnutí, z něhož městský soud vyšel, řešilo principiálně odlišnou problematiku a na posuzovanou věc nedopadá. Jeho předmětem nebylo tzv. zesplatňovací ustanovení mandátní smlouvy, nýbrž nevrácení přebývajících zůstatku zálohy klientovi advokátem s tím, že klient vypověděl plnou moc a mandátní smlouvu bezdůvodně. Z daného rozhodnutí rovněž vyplývá, že si advokát ponechal nespoteřebovanou část zálohy, aniž by poskytl právní služby. Taková situace v nynější věci nenastala, neboť žalobkyně svému klientovi poskytovala právní služby průběžně, a k okamžiku ukončení smluv ze strany klienta nárokovala v souladu s mandátní smlouvou po klientovi na základě faktur, aby jí dosud nevyúčtované poskytované právní služby uhradil. Žalobkyně klientovi fakturovala reálně poskytnuté služby, a to v souladu s mandátní smlouvou v situaci, kdy klient tyto mandátní smlouvy vypověděl. Nejednalo se tedy o vratku zálohy ve smyslu rozhodnutí ČAK. Žalovaný setrval i na tom, že proti tvrzení o neplatnosti smluvních ujednání hovoří stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012, jehož obsahem je odpověď na žádost druhého společníka dané advokátní kanceláře, JUDr. J. J., týkající se pohledávek vzniklých v souvislosti s ukončením smluv o poskytování právních služeb. I v případě nepřiměřené výše odměny (resp. faktur vystavených v nesprávné výši) by uvedená skutečnost nezakládala důvod pro zrušení faktur jako celku, ale pouze pro snížení fakturovaných částek. Pokud měla žalobkyně za to, že byly faktury vystaveny v nesprávné výši, měla vystavit opravné daňové doklady. Ty by se z účetního hlediska promítly do snížení výnosů advokátní kanceláře, což by u žalobkyně znamenalo snížení jejího podílu společníka s následným snížením daňové povinnosti. Vedle toho pokládá žalovaný napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, protože městský soud nelogicky a bez odůvodnění posuzoval sporné faktury jiným způsobem než faktury č. 20120140 a č. 20120141, ačkoliv zrušené faktury byly vystaveny na základě totožných smluvních ujednání. Žalovaný tedy navrhl zrušení rozsudku městského soudu v části, ve které soud žalobě vyhověl.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného navrhla její zamítnutí. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2012 snížila základ daně o částky fakturované ve dvou sporných fakturách, protože zjistila, že jimi byl nárok na odměnu vyúčtován v rozporu s kárnou judikaturou ČAK a zákonnými povinnostmi advokátů. To podložila citací již výše zmiňovaného kárného rozhodnutí ČAK a odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 6. 2003, sp. zn. 33 Odo 506/2001. Protože mandátní smlouva obsahovala ujednání o nároku na celou odměnu v případě ukončení smlouvy ze strany klienta, zrušila vystavené faktury a nárok na zaplacení skutečně poskytnutých služeb uplatnila vůči klientovi v občanském soudním řízení. Nesouhlasí s tím, že by se citované kárné rozhodnutí týkalo jen vrácení nespoteřebované části složené zálohy. Souhlasí s městským soudem i v tom, že žalovanou odkazované stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012 je na posuzovanou věc neaplikovatelné. Námitku, dle které měla žalobkyně namísto zrušení faktur odměnu vyúčtovat opravným daňovým dokladem, pokládá za formalistickou. Navíc z ní plyne, že žalobkyni byla daň za zdaňovací období

roku 2012 vyměřena nesprávně, což odůvodňuje zrušení rozhodnutí žalovaného. K tvrzení žalovaného o nekonzistentním postupu v případě různých faktur uvedla, že nezrušenými fakturami byla vyúčtována pouze odměna za skutečně provedené služby, a nebyl tedy důvod pro jejich zrušení.

[10] Žalobkyně naproti tomu ve své kasační stížnosti argumentuje proti části rozsudku městského soudu týkající se výroku I. rozhodnutí žalovaného (zdaňovací období roku 2011). Navrhla zrušení rozsudku jako celku, a to z důvodu nesprávného posouzení právní otázky a nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Zopakovala skutečnosti, které ji vedly k podání dodatečných daňových přiznání, tedy nesprávné účtování na dohadných účtech aktivních (úprava účetnictví zohledňujícího výnosy podle přísudkové vyhlášky, resp. výnosy, u nichž nebylo jisté, zda vůbec vzniknou). Mezi účastníky není sporné, že je rozdíl mezi opravou chyb let minulých, které je třeba v účetnictví zohlednit retrospektivně, a změnou účetního odhadu, který lze zohlednit prospektivně. V případě druhého dodatečného daňového přiznání (účtování o výnosech, u nichž není zřejmé, zda vzniknou) šlo podle žalobkyně jednoznačně o opravy chyb v jejím účetnictví, které měly být zohledněny retrospektivně, a mělo dojít ke snížení základu daně. Městský soud pochybil při aplikaci vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, na zjištěný skutkový stav. Soud nesprávně vyhodnotil, o jakých výnosech může být dle vyhlášky účtováno na dohadných účtech aktivních. Podstata sporu spočívá v posouzení, zda stěžovatelka byla oprávněna, resp. povinna účtovat o nároku na odměnu, u kterého nejen že nebyla známa jeho přesná výše, ale zároveň ani nebylo jisté, zda takový nárok vůbec vznikne. V tomto směru odkázala na české účetní standardy, které uvádějí příkladný výčet účetních případů, o kterých se účtuje jako o dohadných účtech aktivních. Z nich plyne, že nezbytnou podmínkou pro účtování na dohadné účty aktivní je existence určitého nároku, jehož výše není účetní jednotce k datu uzavření účetních knih známa. Je tedy nezbytné, aby existoval smluvní či zákonný titul potvrzující existenci nároku. To potvrzuje také rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2008, čj. 2 Afs 101/2008-143. Z něj dovozuje, že na dohadné účty aktivní nelze účtovat o hypotetickém nároku na odměnu, který účetní jednotce možná v budoucnu vznikne. V případě žalobkyně bylo s odstupem času zjištěno, že nebyl vůbec splněn předpoklad vzniku účetního případu, protože nebyl zákonný ani smluvní důvod, který by jej založil. Právo na odměnu jí vůbec nevzniklo. Nelze proto přijmout závěr městského soudu, dle kterého měla žalobkyně účtovat o nejistém výnosu. Takový závěr by byl v rozporu se zásadou opatrnosti, která představuje esenciální zásadu pro vedení účetnictví. Podáním dodatečného daňového přiznání tedy žalobkyně sledovala nápravu chyby spočívající v účtování na dohadné účty aktivní, neboť zjistila, že nejsou splněny podmínky pro tyto účetní zápisy z důvodu neexistence jistoty o vzniku titulu plnění. Nejednalo se o změnu výše odhadu této pohledávky, jak uvádí žalovaný a městský soud. Žalobkyně považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů, neboť při formulaci kasační stížnosti musela závěry městského soudu spíše dovozovat.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Kasační námitky považuje za *de facto* totožné s žalobními a odvolacími. Žalovaný trvá na tom, že korekce provedené advokátní kanceláří byly změnou v účetním

pokračování

odhadu, neboť advokátní kancelář postupovala podle tehdy platné přísudkové vyhlášky. Provedené korekce je tak nutné zahrnout do období 2013, ve kterém byly dostupné nové informace v důsledku vydání nálezu Ústavního soudu. Jak správně uvedl městský soud, jestliže v letech 2011 a 2012 byla přísudková vyhláška účinná, musel z ní odhad výnosů v daných letech vycházet, protože na jejím základě soudy odměnu advokátovi přisuzovaly. Nešlo tak o chybu, ale řádný postup, který v daných letech respektoval postup soudů, a proto se jednalo o řádný odraz výnosů v účetnictví. Odkaz žalobkyně na rozsudek sp. zn. 2 Afs 101/2008 je nepřiléhavý a žalobkyně jeho závěry vytrhla z kontextu odlišných skutkových okolností. Námitku nepřezkoumatelnosti žalovaný považuje za obecnou a nedůvodnou. Napadený rozsudek v žalobkyní napadené části splňuje požadavky kladené judikaturou na přezkoumatelnost. Městský soud se zabýval meritem sporu, tj. zda žalobkyně mohla uplatněným postupem promítnout skutečnost, že nálezem Ústavního soudu byla zrušená přísudková vyhláška a vyjádřil se ke všem žalobním bodům.

[12] Žalobkyně v průběhu řízení Nejvyšší správní soud následně informovala také o tom, že advokátní kancelář uspěla v odlišném řízení vedeném u městského soudu ve věci dopadu zrušení faktur na daňovou povinnost k DPH. Městský soud v rozsudku ze dne 12. 8. 2020, čj. 10 Af 32/2018-61, dospěl k závěru, že advokátní kancelář nebyla oprávněna fakturovat celou odměnu bez ohledu na fakticky provedené úkony.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů. Dospěl k závěru, že kasační stížnost žalobkyně je důvodná. Kasační stížnost žalovaného naopak důvodnou neshledal.

[14] Žalobkyně uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Má za to, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda advokátní kancelář žalobkyně v postavení účetní jednotky byla oprávněna (resp. povinna) účtovat na dohadných účtech aktivních o nároku na odměnu, aniž bylo jisté, zda takový nárok opravdu vznikne. Napadený rozsudek považuje též za nepřezkoumatelný. Pod totožné důvody kasační stížnosti lze podřadit také námitky vznesené žalovaným. Ten předně nesouhlasí se závěry městského soudu, jde-li o zdanění příjmů, které advokátní kancelář vyfakturovala svému klientovi na základě mandátní smlouvy, ale tyto faktury následně zrušila. I žalovaný však považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, a to pro rozporné hodnocení ohledně různých faktur vystavených na základě stejných smluvních podmínek.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí

byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[16] V návaznosti na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud za nutné připomenout (shrnout), že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného se týkalo dvou dodatečných platebních výměrů (za zdaňovací období 2011 a 2012). V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobkyně uplatnila několik okruhů námitek, přičemž ty (z pohledu nynějšího kasačního řízení) klíčové se týkaly jednak nesprávného účtování výnosů na dohadné účty aktivní, a jednak zrušení některých již vystavených faktur. Městský soud se neztotožnil se žalobou v otázce nesprávného účtování výnosů (ta se týkala obou uvedených období), naopak v případě zrušených faktur žalobě vyhověl (sporné faktury spadaly jen do zdaňovacího období 2012). V nyní vedeném kasačním řízení pak žalobkyně brojí proti závěrům městského soudu ve vztahu k účtování výnosů, naproti tomu žalovaný nesouhlasí s tím, jak se městský soud vypořádal s druhou otázkou (zrušení faktur). Podstatné dále je, že žalobní námitky v souvislosti s nesprávným účtováním výnosů spočívaly ve dvou relativně samostatných a oddělitelných argumentačních liniích, navazujících též na důvod podání jednotlivých dodatečných daňových přiznání. Žalobkyně totiž s odkazem na zrušení přísudkové vyhlášky v žalobě namítala, že došlo ke zdanění příjmů (výnosů), kterých nemůže být nikdy dosaženo, vedle toho však žalobu postavila i na zjištění (a důvodem podání dalších dodatečných daňových přiznání bylo), že pro účtování výnosů na základě mandátních smluv právní titul vůbec nevznikl.

[17] Přestože se i vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti žalobkyně opětovně a podrobně zabývá otázkou, v jakém zdaňovacím období žalobkyně mohla zohlednit zrušení přísudkové vyhlášky Ústavním soudem, kasační argumentace žalobkyně se již zrušení přísudkové vyhlášky nikterak nevěnuje. Není tak dán ani důvod, aby se kasační soud nyní touto otázkou jakkoliv zabýval (otázka zrušení přísudkové vyhlášky byla důvodem podání dodatečných daňových přiznání v roce 2014). Uvedené platí tím spíše, že napadený rozsudek se jí věnuje dosti podrobně. Kasační námitky žalobkyně naopak směřují výhradně k tomu, že bylo účtováno o výnosech, u nichž nebylo jisté, zda v budoucnu vůbec vzniknou (tedy důvod, pro který stěžovatelka podala dodatečná daňová přiznání v roce 2017). Podle stěžovatelky se na dohadné účty aktivní účtují jen jisté pohledávky, u kterých však není známa jejich přesná výše.

[18] Výše uvedené vymezení různých argumentačních okruhů je pak určující i pro posouzení kasačních námitek žalobkyně. Ta totiž již v žalobě mimo jiné výslovně upozorňovala na to, že mandátní smlouvy, na jejichž základě pohledávky vymáhala, vázaly sjednanou odměnu až na samotné úspěšné vymožení, nikoliv na převzetí případu. Je třeba opětovně zdůraznit, že tuto otázku v žalobě nastolila bez vazby na (oddělitelnou) otázku zrušení přísudkové vyhlášky. Tvrdila, že pro účtování na dohadné účty aktivní vůbec nevznikl právní titul, neboť bylo účtováno o pohledávkách, které podle uzavřených smluv nevznikly (viz zejm. str. 5 žaloby, resp. shrnutí žalobní argumentace týkající se nesprávného účtování na dohadné účty aktivní na str. 7 žaloby). Městský soud v tomto ohledu v napadeném rozsudku dovedl, že nárok na odměnu je advokátovi v občanském soudním řízení přiznán až na základě rozhodnutí soudu (přísudku), což však nelze

pokračování

vztáhnout na účtování výnosů na dohadných účtech aktivních. Dále se zabýval nejistotou ve výši výnosu a dopady nálezu Ústavního soudu rušícího přísudkovou vyhlášku. Své závěry vztáhl ke zrušení přísudkové vyhlášky výslovně i v bodech 28, 32 a 33 napadeného rozsudku, které lze z hlediska posouzení dané otázky považovat za stěžejní. Ostatně i vymezení sporu provedené samotným městským soudem se odvíjí od zrušení přísudkové vyhlášky a týká se toho, v jakých zdaňovacích obdobích lze zrušení přísudkové vyhlášky účetně promítnout (viz bod 25 napadeného rozsudku). Tyto úvahy o výši odměny či časových (prospektivních nebo retrospektivních) dopadech zrušení přísudkové vyhlášky ale podle kasačního soudu nedávají odpověď na jinou (stejně podstatnou) část žalobních námitek, které žalobkyně uplatnila. Jinak řečeno, odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně nerozlišuje výše nastíněné argumentační linie, které žalobkyně již v žalobě jednoznačně vymezila. Pokud jde totiž o její argumentaci, podle níž mandátní smlouvy samy o sobě nepředstavovaly právní titul pro účtování na dohadné účty aktivní, protože nárok na odměnu spojovaly teprve s vymožením pohledávky, na ty městský soud nijak konkrétně nereaguje. Městský soud sice uvedl, že nárok na odměnu v soudním řízení vzniká až rozhodnutím soudu, ale tento závěr bez dalšího ve vztahu k otázce možnosti účtovat na základě uzavřených mandátních smluv na dohadné účty aktivní nic nevyplývá.

[19] Nejvyšší správní soud si je vědom judikatury, na kterou odkazoval žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně, a podle níž není mimo jiné nutno z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí soudu trvat na detailní odpovědi na každou žalobní námitku. Shora vymezená (a městským soudem opomenutá) žalobní argumentace však byla pro danou věc stěžejní, přičemž z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není ani zřejmé, že by se s ní městský soud vypořádal implicitně či snad v kontextu dalších částí odůvodnění. Městský soud v této souvislosti ani neodkázal na závěry žalovaného, které by tímto způsobem přejal a dal tak najevo, že taková reakce na dané žalobní námítka je dostatečná. Veškeré úvahy městského soudu se fakticky týkají pouze jedné z výše vymezených argumentačních linií. Je přitom třeba zdůraznit, že zdejší soud nemůže být v kasačním řízení prvním, který se v rámci soudního přezkumu vysloví ke sporné otázce (zda bylo účtování o odměně ze sporných mandátních smluv chybné s ohledem na nejistotu vzniku pohledávky).

[20] Lze dodat, že není možno vyjít ani z obecnějšího závěru městského soudu, jímž uzavřel své úvahy k posuzované části žaloby (viz bod 34 napadeného rozsudku). Městský soud zde uvedl, že *„postup správce daně, kdy trval na prospektivním dopadu změn odhadu, je postupem, který je v souladu se zákonem ... , a to bez ohledu na skutečnost, že jednotlivé nároky žalobkyně jako advokátky ještě nevznikly v těchto obdobích“*. Ani v tomto ohledu totiž není vůbec zřejmé, zda se citovaný závěr vztahuje právě i k připomínané argumentaci žalobkyně, resp. na základě jakých konkrétních úvah městský soud k tomuto závěru i ve vztahu ke sporné argumentační linii dospěl. Nad rámec výše uvedeného je třeba připomenout, že dohadné účty jsou nástrojem, jímž účetní jednotky účtují o aktivech a pasivech, jejichž výši jsou zpravidla schopny odhadnout. Účtuje se na nich o skutečnostech již vzniklých, jakkoliv nemusí být v danou chvíli známa jejich přesná výše, nikoliv však o skutečnostech, které vzniknou v budoucnu. Při tvorbě dohadné položky aktivní proto musí mít účetní jednotka jistotu, že na výnos jí v následujícím účetním období vznikne skutečný nárok (viz rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79, a ze dne 28. 6. 2016, čj. 8 Afs 154/2016-50, bod 34). Jestliže žalobkyně tuto jistotu

s odkazem na obsah mandátních smluv zpochybňovala, bylo povinností městského soudu konkrétně a přezkoumatelně alespoň v základech vyložit, z čeho tato jistota budoucího výnosu plynula.

[21] S ohledem na výše uvedené tedy lze učinit dílčí závěr, že k tomu, aby kasační soud mohl přezkoumat samotné věcné (navazující) kasační námitky žalobkyně týkající se účtování výnosů na dohadné účty aktivní, nelze v návaznosti na shora uvedené považovat odůvodnění napadeného rozsudku za dostatečné. Ostatně sama žalobkyně v kasační stížnosti zdůraznila, že pokud jde o formulaci věcných kasačních námitek, musela právní názor městského soudu „spíše dovozovat“ a jeho odůvodnění nepokládá za „dostatečně srozumitelné a rozsáhlé“. Přestože si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že zrušení soudního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost oddaluje posouzení věci samé, s ohledem na výše uvedené důvody a principy kasačního řízení mu nezbylo, než námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku vyhovět. Výše uvedené platí tím spíše, že posouzení otázky, zda vůbec existoval titul pro účtování v dohadných položkách, z logiky věci musí předcházet posouzení toho, v jaké výši mělo být účtováno. Jinak řečeno, například právě posouzení významu zrušení přísudkové vyhlášky a jeho vlivu na výši výnosu je namístě teprve tehdy, bude-li postaveno najisto, že (budoucí jisté) výnosy měly být na základě daných smluv tímto způsobem vůbec účtovány.

[22] Jde-li o námitku nepřezkoumatelnosti vznesenou v kasační stížnosti žalovaného, tu naopak zdejší soud důvodnou neshledal. Městský soud totiž v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, v čem spočívá rozdíl mezi plněním dle sporných (zrušených) faktur a nárokem na zaplacení smluvní odměny, jehož se advokátní kancelář žalobkyně domáhá žalobou mimo jiné na základě odlišných dvou (nezrušených) faktur. Uvedl, že v případě soudně uplatněných nároků jde o nároky na odměnu za provedené služby, nikoliv o odměnu vypočtenou podle ustanovení uzavřených mandátních smluv, která jsou rozporná s kárným rozhodnutím ČAK. Podle městského soudu je na žalobkyni, jak bude v takovém případě postupovat – zda požadované plnění co do důvodu a výše změní a bude se jej domáhat na základě jiných skutečností, nebo jej vymáhat nebude. Otázka jiných faktur navíc podle městského soudu s touto věcí nesouvisí a může být v budoucnu předmětem jiného řízení. Aniž by zde kasační soud hodnotil správnost těchto závěrů, je zjevné, že námitka nepřezkoumatelnosti vznesená žalovaným není důvodná.

[23] Shora konstatovaná nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu nebrání kasačnímu soudu v tom, aby se dále zabýval věcnými námitkami uplatněnými žalovaným v jeho kasační stížnosti. Ten především zpochybňuje závěry týkající se výše již zmiňovaných zrušených faktur. Městský soud v tomto ohledu v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že se (později zrušené) faktury opíraly o ustanovení mandátních smluv, která byla v rozporu s kárnou rozhodovací praxí ČAK, neboť umožňovala, aby byla klientovi účtována při předčasném ukončení zastupování odměna vypočtená z celé odměny za všechny převzaté případy, jako by v nich byla advokátní kancelář úspěšná. Žalovaný s tímto závěrem nesouhlasí, neboť má za to, že rozhodnutí kárného senátu sp. zn. K 23/03 na věc nelze aplikovat, protože se týkalo nevrácení zbytku zálohy při bezdůvodném vypovězení plné moci klientem. Nejvyšší správní soud sice dává žalovanému za pravdu, že skutkové okolnosti dané věci byly odlišné, z daného rozhodnutí ale plynou i obecnější závěry, které lze použít i pro nyní posuzovanou věc. Tyto závěry lze

pokračování

totiž zobecnit tak, že „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“ (viz již městským soudem citovanou právní větu, která k danému rozhodnutí byla publikována ve Sbírce kárných rozhodnutí ČAK 2004-2005). Na obdobném principu byla založena i žalobkyní požadovaná odměna vyplývající z příslušných ustanovení mandátní smlouvy, z čehož v napadeném rozsudku vyšel i městský soud. V obou věcech se totiž jedná o nárokování odměny založené na ujednání, které fakticky postihuje klienta za předčasné ukončení mandátní smlouvy tím, že advokátovi musí uhradit odměnu ve výši, na kterou mu zatím nevznikl nárok. Nelze tedy souhlasit s kasační argumentací žalovaného, že by nebylo možno obě uvedené situace srovnávat. Poukazuje-li žalovaný v této souvislosti též na to, že advokátní kancelář žalobkyně fakturovala reálně poskytnuté služby, lze dodat, že závěry městského soudu (viz zejm. bod 41 napadeného rozsudku) nespočívaly v posouzení (ne)reálnosti provedených úkonů, ale týkaly se způsobu výpočtu odměny (advokátní kancelář vyúčtovala svou odměnu na základě výpočtu z celé odměny za všechny převzaté případy). Uvedené kasační námitky žalovaného proto nejsou důvodné.

[24] Nejvyšší správní soud je ve shodě s městským soudem i v tom, že na výše uvedených závěrech nemůže nic změnit ani stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012 zaslané druhému společníkovi dané advokátní kanceláře (JUDr. J. J.). Městský soud přílehlavě poukázal na to, že dané stanovisko sice obsahuje závěry, dle kterých je třeba při účtování odměny vyjít z obsahu dohody mezi advokátem a klientem, přičemž pokud je ve smlouvě sjednáno, že je odměna splatná v návaznosti na ukončení smluvního vztahu, vzniká advokátovi nárok na odměnu. Toto stanovisko je ale zcela obecné a ani v náznaku se nezabývá konkrétními skutkovými okolnostmi této věci, jak byly výše popsány.

[25] Žalovaný vedle toho v návaznosti na výše uvedené závěrem v kasační stížnosti poukázal i na to, že i pokud by odměna byla nepřiměřená (sporné faktury vystaveny v nesprávné výši), bylo na místě snížit fakturované částky, nikoliv faktury rušit. V tomto ohledu je však podle kasačního soudu třeba především připomenout, že městský soud žalobě v dané části vyhověl v návaznosti na žalobní námitky spočívající v tom, že sporná ustanovení mandátních smluv byla ustanoveními sankčního charakteru a především, že úhrada týkající se skutečně poskytnutých služeb je předmětem jiných faktur, resp. řízení před civilním soudem. Městský soud pak na základě provedení dokazování dovodil, že nároku na úhradu za provedené služby právní pomoci na základě těchto smluv, z nichž vyšly i sporné (později zrušené) faktury, se advokátní kancelář domáhá u Obvodního soudu pro Prahu 5. Jinak řečeno, napadený rozsudek (byť nepovažoval za nutné dané plnění právně charakterizovat) zde jednoznačně vyšel z rozlišení nároku na plnění za provedené právní služby na straně jedné, a nároku vzniklého z těchto smluv v důsledku porušení některých ujednání těchto smluv na straně druhé („odměny“ vypočtené podle neplatných ujednání). Toto rozlišení, které Nejvyšší správní soud považuje ve vztahu k dané dílčí námitce – oproti městskému soudu – za důležité, však kasační argumentace žalovaného nijak nezohledňuje a setrvává bez dalšího na svém postoji připouštějícím toliko nepřiměřenost odměny (ostatně daná část kasační argumentace žalovaného se shoduje s odůvodněním jeho žalobou napadeného rozhodnutí). V tomto směru tedy žalovaný závěry napadeného rozsudku dostatečně nereflektuje a jeho argumenty jsou v této části toliko obecné. Je nutno připustit, že pokud advokátní kancelář poskytla svému klientovi

právní služby, pak jí v určité výši vznikl nárok na odměnu, a proto zde vznikne určitý zdanitelný výnos. V tomto směru je tedy třeba dílčím způsobem korigovat závěry městského soudu, které by neměly být vykládány tak, že je zcela na daňovém subjektu, zda určité (již vyfakturované) plnění bude vymáhat, a tím fakticky ovlivní rozsah svých zdanitelných příjmů. Žalovaný nicméně v reakci na shora reprodukované závěry městského soudu (vyjma námitek zpochybňujících aplikaci kárného rozhodnutí ČAK) nenamítá, že by daňovému subjektu na základě daných mandátních smluv náležel ještě jiný nárok, než kterého se soudně domáhá, resp. zda se zrušené faktury týkají i výnosů (provedených právních služeb), které daňový subjekt jinak nenárokuje. Kasačnímu soudu pak nepřísluší, aby takové posouzení a na něj navazující závěry činil namísto žalovaného. Lze dodat, že konstrukce daně z příjmů je odlišná od konstrukce daně z přidané hodnoty, tedy na shora uvedených závěrech nemůže nic změnit ani odkaz žalovaného na § 45 zákona o dani z přidané hodnoty týkající se opravy základu nebo výše daně právě podle uvedeného zákona. Ani tento okruh kasačních námitek proto není důvodný.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na výše uvedené je tedy třeba uzavřít, že zatímco v případě kasační stížnosti žalovaného neshledal soud žádnou z uplatněných kasačních námitek důvodnou, a proto tuto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl, v případě kasační stížnosti žalobkyně soud dospěl k závěru o její důvodnosti. Městský soud konkrétně v odůvodnění napadeného rozsudku nedostal své povinnosti řádně vypořádat všechny žalobkyní uplatněné žalobní námítky. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobkyně vyhověl, napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 větou první s. ř. s.). Byť se zrušující důvody týkají pouze části výroku I. napadeného rozsudku, kasační soud jej zrušil jako celek, a to z důvodu přehlednosti dalšího řízení i pro nemožnost rozdělení jednotlivých částí výroku pro účely kasačního rozhodnutí. Nejvyšší správní soud současně zrušil i výrok nákladový (výrok II. napadeného rozsudku), který je závislý na výroku I. Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodně městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 17. března 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu