



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobce: **JUDr. J. J.**  
bytem X

proti

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

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 zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 8 114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k jeho rukám.
- III. Insolvenční správce žalobce společnost Langmeier & Co., insolvenční správci v.o.s., se sídlem Na Bělidle 997/15, 150 00 Praha 5, není osobou zúčastněnou na řízení.

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

2. 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.
3. 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.

### Žaloba

4. Žalobce uvádí, že je společníkem společnosti Kubištová & 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 § 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.
5. 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. Při převzetí právních případů účtovala do výnosů částky ve výši 35 – 60 % budoucích odměn za poskytované služby. Přitom vycházela z přísudkové vyhlášky (vyhláška č. 484/2000 Sb.), která určovala paušální sazbu výše advokátní odměny v soudním řízení. Snížení základu daně v dodatečných daňových přiznáních bylo podle žalobce provedeno s ohledem na důsledky právního názoru uvedeného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 25/12, kterým byla zrušena 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 [žalobce 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].

6. 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 tisíčkách, 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.
7. 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.
8. 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. Účtování tohoto potenciálního výnosu na DÚA tak bylo nesprávné.

9. 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.
10. V další části žaloby žalobce napadá závěr ohledně zrušených faktur č. 2012164 a 2012165 vůči společnosti CASPER Consumer Finance a.s., 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 společností a společností C.C.B. Finance a.s. a čl. V. odst. 11 mandátní smlouvy mezi společností a společností Santander Consumer Finance a.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 žalobce uvedl, že šlo o finanční prostředky klienta, které měla v okamžiku vystavení faktur v držení společnost. 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 poskytnutím žádné služby, ale sjednaný nárok na zaplacení vzniká 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 zaplacena, 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.

### Vyjádření žalovaného

11. 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 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.
12. 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 minulá 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.
13. Společnost při účtování odměn za právní služby stanovila odměnu podle tehdy známých informací, tedy podle vyhlášky č. 484/2000 Sb. Po vydání nálezu 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, z nichž vycházela společnost, jsou ve zdaňovacím období roku 2013 informacemi novými, které nebyly známy při sestavení účetní závěrky v obdobích roku 2011 a 2012.

14. Ohledně namítaného porušení akruálního 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 žalobce se tato úprava promítne do zdaňovacího období roku 2013.
15. Ke zrušení faktur č. 20120164 a 20120165 žalovaný uvedl, že v namítaném kárném rozhodnutí ČAK nebylo jeho předmětem zesplatňovací ustanovení mandátní smlouvy, nýbrž nevrácení přebývajících zůstatků 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.
16. V nyní posuzované věci společnost poskytovala společnosti Santander Consumer Finance 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.
17. 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.

### Obsah správního spisu

18. Ze správního spisu vyplývají tyto podstatné skutečnosti:
19. 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.

20. 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 ¼ 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).
21. Dále bylo zjištěno, že společnost vystavila dne 14. 5. 2012 na základě mandátní smlouvy se společností Santander Consumer Finance a.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.
22. 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“.
23. Ve věci řízení zahájených podáním opravných daňových přiznání vydal správce daně rozhodnutí o zastavení řízení, kdy se žalobce neodvolal.
24. 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.
25. 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.

26. 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.
27. Dále je v odůvodnění rozebrána odvolací argumentace žalobce (odstavce 51 až 55 odůvodnění). Z interního pokynu společnosti č. 04/2014 vyplynulo, že předmětem účtování na dohadné účty aktivní a příjmy příštích období jsou výnosy z hlavní činnosti advokátní kanceláře Kubištová & Co., v.o.s. (jejímž společníkem byl žalobce) – 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 žalobce, že účtování bylo v těchto obdobích nesprávné. V další odvolací námitce žalobce odkazoval 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 žalobce 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 žalobce odkazoval 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 nálezu 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 žalobce promítne do zdaňovacího období 2013.
28. 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 žalobce, 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.
29. V odůvodnění je dále uvedeno, že z faktura č. 20120140, jejímž předmětem byly náklady právního zastoupení, byla vystavena na základě stejné zesplatňovací podmínky v mandátní smlouvě, jako rozporovaná faktura 20120164, a přesto 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. 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.
30. 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.
31. 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 žalobce, že nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb, v daném případě je však relevantní skutečnost, že podle uzavřených smluv měl žalobce na základě zesplatňovací podmínky nárok na stanovenou odměnu, kterou byl oprávněn vyfakturovat se splatností jeden týden od vystavení faktury, k uskutečnění plnění tak v tomto případě došlo podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

32. 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 nevyplývaly.

### **První rozhodnutí městského soudu a zrušující rozsudek NSS**

33. Městský soud svým rozsudkem ze dne 8. 6. 2020 vyhověl žalobě v části týkající se zdaňovacího období 2012, 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 žalobci částečnou náhradu nákladů řízení (výrok II rozsudku).
34. Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu ke kasační stížnosti žalobce zrušil. Zdůraznil, že žalobní námitky vznesené v souvislosti s nesprávným účtováním výnosů spočívaly ve dvou relativně samostatných a oddělitelných argumentačních liniích, navazujících též na důvod podání jednotlivých dodatečných daňových přiznání. Žalobce totiž 1) s odkazem na zrušení přísudkové vyhlášky namítal, že byly zdaněny příjmy (výnosy), kterých nemůže být nikdy dosaženo, vedle toho však 2) žalobu postavil i na zjištění, že pro účtování výnosů na základě mandátních smluv právní titul vůbec nevznikl. V kasační argumentaci se již žalobce zrušením přísudkové vyhlášky (první argumentační linií) nezabýval. Jeho kasační námitky směřovaly výhradně k tomu, že bylo účtováno o výnosech, u nichž nebylo jisté, zda v budoucnu vůbec vzniknou (jde tedy o důvod, pro který žalobce podal dodatečné daňové přiznání v roce 2017).
35. Žalobce již v žalobě výslovně upozorňoval na to, že mandátní smlouvy, na jejichž základě vymáhal pohledávky, vázaly sjednanou odměnu až na samotné úspěšné vymožení, nikoliv na převzetí případu. Mandátní smlouvy samy o sobě nepředstavovaly právní titul pro účtování na dohadné účty aktivní, protože nárok na odměnu spojovaly teprve s vymožením pohledávky. Pro účtování na dohadné účty aktivní vůbec nevznikl právní titul, neboť bylo účtováno o pohledávkách, které podle uzavřených smluv nevznikly. K této druhé argumentační linii se však zdejší soud nevyjádřil. Uvedl sice, že nárok na odměnu v soudním řízení vzniká až rozhodnutím soudu, ale tento závěr nevypovídá nic o možnosti účtovat na základě uzavřených mandátních smluv na dohadné účty aktivní.
36. Nejvyšší správní soud se ke sporné otázce, zda bylo účtování o odměně ze sporných mandátních smluv chybné s ohledem na nejistotu vzniku pohledávky, nemohl vyjadřovat

jako první. Odpověď na otázku, *zda vůbec* existoval titul pro účtování v dohadných položkách, z logiky věci musí předcházet posouzení toho, *v jaké výši* mělo být účtováno. Rozhodnutí zdejšího soudu proto Nejvyšší správní soud zrušil z důvodu dílčí nepřezkoumatelnosti ve vztahu k části výroku I napadeného rozsudku.

### Doplnění vyjádření žalovaného po zrušujícím rozsudku

37. Po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu zaslal žalovaný soudu doplnění svého vyjádření. Zrekapituloval, že zdejší soud je dle výše uvedeného závazného právního názoru povinen posoudit otázku, zda byly splněny podmínky pro účtování na dohadných účtech aktivních. Upozornil, že právě touto otázkou se zabýval v bodech 51 až 53 napadeného rozhodnutí. Dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně účtování dohadných položek. Žalovaný dále popsal průběh poskytování právních služeb žalobcem (resp. jeho společností) a účtování souvisejících nákladů a výnosů. Uvedl, že žalobce postupoval správně, když výnosy z odměn za vymáhání pohledávek účtoval na dohadné účty aktivní. Nesouhlasil s pozdější změnou právního názoru žalobce na tuto otázku. Zdůraznil, že náklady i výnosy musí být účtovány v tom časovém období, s nímž věcně a časově souvisí. Žalobce poskytoval právní služby spočívající ve vymáhání pohledávek před soudy. Náklady na tyto služby promítal do svého účetnictví. Výnosy ve formě odměn za poskytnuté služby účtoval na dohadné účty aktivní ve výši 30 až 65 % sjednaných odměn, a to podle odhadované úspěšnosti vymáhání. Tento žalobcem zvolený způsob účtování dle žalovaného poskytoval věrný a poctivý obraz o jeho finanční situaci. Žalobu proti I. výroku napadeného rozhodnutí proto žalovaný navrhl zamítnout.

### Posouzení žalobních bodů soudem

38. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobami k tomu oprávněnými a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž ho přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. Soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení ústní jednání nepožadovali a k výzvě soudu zasláné po zrušujícím rozsudku NSS se nevyjádřili. Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. se tak má za to, že s rozhodnutím bez jednání souhlasili.
39. Soud nejprve stručně rekapituluje závěry svého prvního rozhodnutí ve vztahu k otázkám, které nebyly předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu. Těmito závěry je totiž nyní vázán. Podle § 49 odst. 9 s. ř. s. je soud vázán svým rozsudkem, jakmile jej vyhlásí. Tato vázanost se projevuje též v tom, že soud je povinen respektovat právní názor, který v téže věci vyslovil dříve. Jediným relevantním důvodem pro odchýlení se od něj je kasační zásah NSS doprovázený závazným právním názorem nebo podstatná změna v obsahu skutkového základu, která by způsobila neaplikovatelnost takového dříve vysloveného názoru (náleznost Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1688/10 z 9. 10. 2012). K takové změně však v projednávané věci nedošlo. Názor zdejšího soudu vyjádřený v dřívějším rozsudku byl sice napaden kasační stížností, avšak NSS zrušil rozsudek zdejšího soudu pro dílčí nepřezkoumatelnost ve vztahu k jedné z žalobních námitek. Ostatními žalobními námitkami se nezabýval, neboť nebyly předmětem kasační stížnosti žalobce (viz bod 19 zrušujícího rozsudku NSS) a žalovaný vzal svou kasační stížnost zpět (viz bod 11

zrušujícího rozsudku NSS). To mimo jiné znamená, že pokud se soud již dříve k uplatněným námitkám žalobce vyjádřil, je svým názorem nyní vázán, a to i s ohledem na zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování (viz např. nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 12. 2002, sp. zn. II ÚS 296/01). Tyto otázky již nemohou být ani předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, *„vymezení rozsahu první kasační stížnosti předurčuje meze přezkumné činnosti Nejvyššího správního soudu i pro opakovanou kasační stížnost. Rezignuje-li stěžovatel na uplatnění všech důvodů, které podle jeho názoru svědčí o nesprávnosti právních názorů vyslovených krajským soudem, ač je uplatnit může, je legitimní, že z hlediska možnosti argumentace v dalším řízení ponese případné nepříznivé důsledky s tím spojené.“* To platí i v případě, je-li rozhodnutí krajského soudu zrušeno pro dílčí nepřezkoumatelnost (viz např. bod 15 usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2023, č. j. 4 As 7/2023-25).

40. S ohledem na výše uvedené soud odkazuje na body 33 až 57 rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Af 24/2018. Shrnuje, že vyhověl žalobě v části týkající se zdaňovacího období 2012, zrušil výrok II rozhodnutí žalovaného a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. Soud shledal žalobu důvodnou v otázce zrušení dvou faktur vůči společnosti CASPER Consumer Finance, u nichž kancelář žalobce svou odměnu vyúčtovala nesprávně. Fakticky se jednalo o smluvní pokutu za předčasné ukončení smlouvy klientem. Podle kárné judikatury České advokátní komory přitom advokát nesmí stanovit svoji odměnu tak, že vždy dostane zapláceno, jako by právní službu ukončil. Proto byly faktury i zápočty na ně provedené zrušeny s tím, že není právní důvod pro jejich vydání. Žalobce proto postupoval správně, pokud předmětné faktury zrušil. Proti tomuto závěru podal kasační stížnost žalovaný. Svou kasační stížnost však vzal následně zpět. Soud proto i nyní zrušil výrok II rozhodnutí žalovaného a věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení.
41. Soud naopak zamítl žalobu proti výroku I rozhodnutí žalovaného (tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011). Žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011 podal dodatečné daňové přiznání jednak v roce 2014, jednak v roce 2017. V roce 2014 reagoval na zrušení přísudkové vyhlášky. V roce 2017 podle svých slov dospěl k názoru, že na dohadné účty aktivní účtoval v rozporu s § 10 odst. 7 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (č. 500/2002 Sb.), podle něž se takto účtují pohledávky, které *jsou jisté* a u nichž není známa jen jejich výše. Advokátní kancelář však takto zaúčtovala výnosy, o kterých *nebylo jisté*, že vzniknou.
42. Soud se již ve svém prvním rozhodnutí zabýval otázkou, v jakých zdaňovacích obdobích lze přihlídnout ke zrušení přísudkové vyhlášky, k němuž došlo až v průběhu zdaňovacího období roku 2013. Podstatné bylo, zda se vydáním nálezu Ústavního soudu změnila skutečnosti, o nichž se na dohadných účtech aktivních účtovalo (jak tvrdil žalovaný), nebo zda na těchto účtech bylo účtováno nesprávně (jak tvrdil žalobce). Soud se ztotožnil se závěry žalovaného opírajícími se i o stanovisko Národní účetní rady: podle něj v době účtování nešlo o chybu. Pokud byla v letech 2011 a 2012 účinná přísudková vyhláška, musel z ní odhad výnosů v těchto letech vycházet. Soud připustil, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval námitkou, že odměna přisouzená v občanském soudním řízení vzniká až rozhodnutím soudu o této odměně (přísudkem), a to jak ohledně jejího základu, tak její výše. Není však třeba rozhodnutí žalovaného rušit, neboť jeho názor na účetnictví je vyjádřen i tak. Advokátovi sice nárok na odměnu vzniká až rozhodnutím

soudu (nikoli např. podáním žaloby či převzetím zastoupení); tento závěr ale nelze vztáhnout k účtování výnosů na dohadných účtech aktivních, protože bylo účtováno o odhadech budoucích výnosů, nikoliv o již přiznaných nárocích. I pokud by přísudková vyhláška nebyla zrušena, nemusel by předpokládaný výnos z převzatých případů vést k přisouzení odměny v určité výši (soud nemusí odměnu přiznat ani úspěšnému účastníkovi řízení). Tato nejistota je obsažena již v samotné povaze dohadných účtů aktivních. Městský soud krom toho zdůraznil, že nálezy Ústavního soudu mají účinky ex nunc a samy o sobě nezakládají či nemění právní vztahy. V jednotlivých obdobích tak muselo být účtováno o budoucích výnosech podle pravidel platných a účinných v tomto období, a to bez ohledu na to, zda se změní pravidla pro výpočet výše výnosu. Také těmito závěry je soud nyní vázán. Žalobce ve své kasační stížnosti nebrojil proti posouzení důsledků zrušení přísudkové vyhlášky (důvodu podání dodatečného daňového přiznání v roce 2014), nýbrž toliko proti (nedostatečnému) posouzení otázky, zda vůbec existoval titul pro účtování o dohadných položkách (důvod podání dodatečného daňového přiznání v roce 2017). Soud proto na výše uvedený právní názor odkazuje a setrvává na něm.

43. V návaznosti na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu se soud dále zabývá žalobní námitkou, že neexistoval titul pro účtování o dohadných položkách, neboť pohledávky nebyly jisté. Tuto námitku soud neshledal důvodnou.
44. Účtováním dohadných položek se již správní soudy opakovaně zabývaly. V rozsudku ze dne 22. 3. 2016, č. j. 9 Afs 203/2015 formuloval Nejvyšší správní soud následující východiska (body 25 až 28 rozsudku):

*„Obecným pravidlem vyplývajícím z aktuálního principu je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek. Jde o případy pohledávek a závazků, které věcně patří do běžného účetního období (tj. nastala skutečnost, o které je nutno účtovat), ale nemohou být zaúčtovány v přesné výši, neboť částka, která má být uhrazena nebo přijata, není ještě přesně známá. Částka je tedy odhadována, přičemž se vychází ze všech účetní jednotce dostupných relevantních informací.*

*Zásadu časové a věcné souvislosti výnosů a nákladů převzal i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který v § 23 uvádí, že základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.*

*Na dohadné účty aktivní lze účtovat očekávané pohledávky (výnosy), na dohadné účty pasivní pak položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh. Takto však lze účtovat pouze o výnosech a nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly. Jinými slovy, v souladu s účetními předpisy se o dohadných položkách účtuje právě proto, že výnosy a náklady pomocí dohadných položek zučtované, prokazatelně věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím, akorát není jasná jejich přesná výše. Pokud by o nich účetní jednotka neúčtovala, zkreslila by poctivý a věrný obraz své aktuální majetkové situace.*

*Výnos či náklad z těchto položek věcně patří do běžného účetního období, ale jejich konkrétní výše je upřesněna až v období následujícím. Pokud účetní jednotka zaúčtuje*

*dohad v částce, která se od skutečné výsledné výše neliší (přesně odhadne výši pohledávky či závazku), žádné rozdíly při konečném vyúčtování nevznikají a nikdo nepochybuje o tom, že částky zaúčtované prostřednictvím dohadu jsou výnosy či náklady daného účetního (zdaňovacího) období.“*

45. V nyní projednávané věci je proto třeba zabývat se otázkou, zda výnosy z uzavřených mandátních smluv souvisely s předmětnými zdaňovacími obdobími. Touto otázkou se již zabýval šestý senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 19. 10. 2022, č. j. 6 Af 20/2018, přičemž dospěl k závěru, že ano. Je třeba zdůraznit, že rozsudek 6 Af 20/2018 se týkal stěžovatelovy společnosti, která v reakci na neuznání daňové ztráty podala správní žalobu k městskému soudu jako první. Žalobce ji později následoval se žalobou o stejném obsahu. Soud nemá důvod se od tohoto závěru v nyní projednávané věci odchýlit a na odůvodnění (body 21 až 26) níže odkazuje.

*„Žalovaný při posouzení obdobné námitky v odvolacím řízení vyšel ze zjištění, že v interním pokynu společnosti č. 04/2014 ze dne 17. 12. 2014 předmětem účtování na dohadné účty aktivní a příjmy příštích období jsou výnosy z hlavní činnosti advokátní kanceláře – poskytování právních služeb, kdy příjmy příštích období jsou dosud nepřijaté ke dni účetní závěrky a zároveň tyto časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek vůči odběratelům služeb, a dále kdy advokátní kancelář ke dni účetní závěrky zúčtuje dohadnou položku aktivní v případě, že nelze tuto pohledávku zúčtovat jako obvyklou pohledávku, přičemž výnos z této položky přísluší do daného účetního období a je prokazatelně protipoložkou k vyúčtovaným nákladům. Dále žalovaný vyšel ze zjištění, že předmětné účetní závěrky za hospodářské roky 01. 10. 2010 – 30. 09. 2011 a 01. 10. 2011 a 30. 09. 2012 byly auditorem ověřeny „bez výhrad“, tedy že účetní závěrka za tyto hospodářské roky poskytuje ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Dále vyšel ze zprávy auditora k 30. 09. 2012, kde ve výroku je obsažena doplňující informace ohledně zrušení vyhlášky č. 484/2000 Sb. s upozorněním, že společnost vykazuje v účetnictví výnosy z titulu této odměny, následně byly z přechodných účtů aktiv odúčtovány položky ve výši odměny podle vyhlášky č. 484/2000 Sb. a zaúčtovány odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. Žalovaný se ztotožnil se závěrem auditora, že tento postup nebyl nesprávný. Dále pak s ohledem na odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 45/2011 a 5 Afs 56/2012 ohledně nerealizovaných kurzových zisků, kdy ty mají být zahrnuty do základu daně až v okamžiku jejich realizace, uvedl, že od 1. 1. 2014 byla provedena úprava ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, kdy pro poplatníky, kteří jsou účetními jednotkami, platí, že příjmem je to, co je v účetnictví označeno za výnos. U žalobkyně pak nejsou prověřovány kurzové rozdíly, ale účetní operace účtované na přechodné účty aktiv, na něž se účtuje z důvodu dodržení účetních zásad vyplývajících ze zákona o účetnictví, z nichž jedním ze základních zásad je akruální princip, podle kterého účtování nákladů a výnosů náleží do období, se kterým věcně a časově souvisí, aniž by byl brán v úvahu reálný pohyb peněz (ust. § 3 odst. 1 zákona o účetnictví).*

*Soud s takovým posouzením souhlasí. Pokud žalobkyně v žalobě na straně 5 uvádí, že byly účtovány dohadné položky v případech, kdy žádná pohledávka ani její část podle uzavřených smluv nevznikla, a že nárok na vyúčtování odměny za poskytnutou právní službu vzniká až při vymožení pohledávky, pak taková argumentace je v rozporu se shora zmíněným interním pokynem společnosti č. 04/2014, podle kterého společnost postupovala, a který na tyto účty účtovala příjmy příštích období dosud nepřijaté a které*

věcně a časově souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek odběratelů služeb. Pokud tedy žalobkyně zvolila tento postup ve svém vnitřním pokynu, vycházela z toho, že o těchto budoucích příjmech účtuje na dohadných účtech aktivních, a to bez ohledu na to, kdy vznikne nárok na samotné vyúčtování odměny za poskytnutou právní službu. Tento nárok sice vznikne až v přísudku, to ale podle názoru soudu nic nemění na účetním postupu žalobkyně o účtování příjmu jako výnosu, definovaného jejím interním pokynem.

Rovněž zprávy auditora, který je nezávislou osobou, posuzující účetnictví žalobkyně, podporují tento závěr, že účtováno bylo v předmětných obdobích v souladu se zákonem o účetnictví, vnitřním pokynem žalobkyně a že toto účetnictví v daných obdobích poskytovalo věrný obraz předmětu účetnictví.

Totéž podle názoru soudu je možné vztáhnout na poukaz žalobkyně ohledně toho, že mandátní smlouvy a převzetí pohledávek nezajišťují výnos z každého jednotlivého případu, ale pouze z případu, kde klientovi bude zaplácena jeho pohledávka a to včetně náhrady nákladů soudního řízení, které potom budou vyúčtovány jako odměny společnosti (strana 5 žaloby). V tomto směru tento žalobní bod nerespektuje shora uvedené závěry. Žalobkyně zde označuje tyto platby za výnos, který ale ve svém interním pokynu nemá definován jako faktické přisouzení nákladů řízení v soudním řízení, a tedy již vzniklou pohledávku, která bude vyúčtována jako její odměna. Soud znovu, stejně jako v argumentaci týkající se zrušení přísudkové vyhlášky, uvádí, že podle jeho názoru pro účely účtování na dohadných účtech aktivních nelze vycházet z toho, že se jedná o již existující pohledávku vůči třetí osobě, která je žalobkyni vyúčtována jako odměna za právní zastoupení, ale o možný budoucí příjem, který je tak definován jako výnos a jehož bližší vymezení měla žalobkyně v interním předpisu společnosti. Proto podle názoru soudu již uzavřené mandátní smlouvy a převzetí pohledávek umožňují považovat tento budoucí příjem jako výnos a v tomto směru tak o něm účtovat na dohadných účtech aktivních v příslušném období. Tento závěr odpovídá judikatuře Nejvyššího správního soudu, kde je obecněji rozebráno účtování dohadných položek aktivních jako něčeho, co ke dni sestavování účetní závěrky není jisté co do výše samotné pohledávky, jinak by bylo účtováno jako o obvyklých pohledávkách, a specifika dohadných účtů umožňují účetním jednotkám přiřadit náklady a výnosy do období, s nímž věcně a časově souvisejí, v situaci, kdy není přesně známa jejich skutečná výše (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2011, čj. 1 Afs 67/2011-238). Protože vztah mezi společností a klientem k zastupování z uzavřené mandátní smlouvy je vztahem obchodním, tak jak to vychází z předmětu činnosti společnosti, lze pro obecnější závěry o účtování na dohadných účtech aktivních vycházet ze shora uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který posuzoval pojistná plnění, tedy srovnatelný vztah k budoucím plněním u subjektu, jehož předmětem činnosti je rovněž obchodní činnost – pojišťovnictví. Z tohoto důvodu podle názoru soudu nelze vycházet z názoru, který se týkal nerealizovaných kurzových zisků (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 45/2011 a 5 Afs 56/2012), kdy soud vyšší podobnost s tímto souzeným případem neshledává.

Pokud v daném období žalobkyni nějaké náklady, které souvisejí s budoucím výnosem, vznikly (a to podle názoru soudu vzniknout musely, neboť již došlo k převzetí pohledávky, tedy minimálně administrativní náklady týkající se převzetí pohledávek, jejich zpracování či jiná administrativní operace), pak účtování ohledně budoucích výnosů do

*tohoto účetního období muselo u takto převzatých pohledávek spadat a nejednalo se tak o účtování o něčem, co by definici budoucího výnosu vůbec nesplňovalo.*

*Soud tak uvádí, že podle jeho názoru již převzetím pohledávky na základě mandátní smlouvy nějaké náklady vznikají (např. shora uvedená různá administrativní činnost). Proto může žalobkyně o budoucích výnosech z takto převzatých pohledávek již účtovat na dohadných účtech aktivních, aniž by ještě znala jejich přesnou výši, a aniž by jí vzniklo právo na příjem z konkrétně přisouzených nákladů řízení, které vzniká až konkrétním rozhodnutím soudu v každém soudním řízení (resp. vydáním rozhodnutí, jímž se řízení končí). Pokud tedy tak v daném období činila, jednalo se o postup, který respektuje zákon o účetnictví, a který je dále promítnut do zákona o daních z příjmů. Soud tak nedospěl k poměrně obecnému závěru žalobního bodu v žalobě (strana 7 žaloby), že by žalovaný posoudil v rozporu s účetními předpisy a zákonem o daních z příjmů oprávněnost podání dodatečných daňových přiznání v návaznosti na nálezh Ústavního soudu o zrušení přisudkové vyhlášky, tak z hlediska vlivu nesprávného účtování výnosů pomocí dohadných účtů aktivních a příjmů příštích období podle převzatých případů bez ohledu na poskytnutí nebo neposkytnutí služby. Rovněž soud uvádí, že absence konkrétní pohledávky (na odměnu za právní zastoupení) ještě neznámá, že nelze účtovat o takové budoucí pohledávce jako o budoucím výnosu na dohadném účtu aktivním, jak žalobkyně činila, a jak bylo shora konkrétně odůvodněno. Soud tak znovu opakuje, že skutečnost, že konkrétní pohledávka zatím nebyla přisouzena a tím pak vyúčtována jako odměna pro žalobkyni, neznámá, že by o ní nemohlo být účtováno jako o budoucím výnosu na dohadném účtu aktivním, a to již na základě uzavřené mandátní smlouvy a převzetím pohledávky, která byla obsahem mandátní smlouvy. Již toto právní jednání založilo možný budoucí výnos pro žalobkyni, bylo v souladu s jejím předmětem činnosti, a proto pokud žalobkyně v souladu se svým interním pokynem tímto způsobem účtovala, jednalo se o věrný obraz jejího účetnictví, a nedošlo tak k porušení jak účetních principů, tak ani zákona o daních z příjmů.*

46. Podle § 10 odst. 7 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (č. 500/2002 Sb.), se na dohadné účty aktivní (položka C.II.1.5.3) účtují pohledávky „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.“
47. V nyní projednávané věci společnost žalobce vymáhala tisíce menších pohledávek. Žalobce svou argumentaci ve prospěch neúčtování pohledávek ze smluv na dohadné účty aktivní staví na tom, že právo na odměnu (ani související daňová povinnost) nevznikly, neboť nebylo jisté, že každá jednotlivá pohledávka bude vymožená. Mandátní smlouvy podle něj nejsou titulem pro vznik nároku na odměnu, neboť tuto odměnu vztahují jen k těm pohledávkám, které budou vymoženy.
48. K tomu soud uvádí, že považuje za podstatné, že jednotlivé zakázky obsahovaly stovky menších pohledávek. Ztotožňuje se s žalobcem v tom, že nebylo jisté, zda se podaří vymoci každou jednotlivou pohledávku. Na základě uzavřených mandátních smluv však bylo jisté, že společnost má nárok na odměnu odpovídající počtu vymožených pohledávek. Společnost žalobce přitom svou úspěšnost odhadovala na 35 – 60 %. S ohledem na tento vlastní odhad pak účtovala na dohadné účty aktivní. Tento přístup považuje soud z hlediska jistoty existence pohledávky (za klientem) za správný. Byť nebylo jisté, jak

vysoká pohledávka za klientem bude (to záleželo na počtu vymožených pohledávek), bylo jisté, že pohledávka (za klientem) na základě uzavřených mandátních smluv a činnosti společnosti žalobce vznikla. Je sice teoreticky možné, že by společnost žalobce navzdory svému úsilí nevymohla žádnou z převzatých stovek pohledávek a výše pohledávky za klientem ve vztahu k převzaté zakázce by pak byla nulová, tato možnost je však zcela marginální a z účetního hlediska nepodstatná.

49. Účtování na dohadné účty aktivní považuje soud za správné též z hlediska akruálního principu, tedy časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů. Z obsahu mandátních smluv, které jsou obsahem správního spisu, je zjevné, že společnost žalobce měla povinnost zahájit jednotlivé předem stanovené úkony k vymáhání pohledávek v krátkých lhůtách (typicky 10 pracovních dní) od předání pohledávek. Žalobce přitom v průběhu daňového řízení nezpochybňoval, že smluvené právní služby k vymáhání pohledávek skutečně poskytoval. S ohledem na to, že jeho náklady spojené s vymáháním pohledávek bezprostředně navazovaly na předání jednotlivých zakázek, je v souladu s akruálním principem, aby též očekávané výnosy (nejisté co do výše) byly účtovány v tomtéž období.
50. Soud uzavírá, že mandátní smlouvy uzavřené společností žalobce byly titulem pro účtování na dohadných účtech aktivních. Poskytovaly jistotu vzniku výnosů, byť nebyla dosud známá jejich výše, která závisela na počtu vymožených pohledávek.
51. Námitka není důvodná.

#### **Závěr, rozhodnutí o nákladech řízení a OZNŘ**

52. Z výše uvedených důvodů soud vyhověl žalobě v části týkající se zdaňovacího období 2012, 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).
53. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Pro výrok o náhradě nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek ve věci (v řízení před krajským soudem), nikoliv dílčí výsledek řízení o kasační stížnosti.
54. Náhrada nákladů řízení je dána soudními poplatky zaplacenými žalobcem ve výši 8 000 Kč (3 000 Kč žaloba, 5 000 Kč kasační stížnost) a dále náhradou nákladů právního zastoupení žalobce advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem v řízení o kasační stížnosti. Výše náhrady odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna advokáta činí za každý úkon právní služby 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Dále mu náleží ke každému z úkonů právní služby náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Tato částka se dále zvyšuje o 21% daň z přidané hodnoty, jelikož advokát je plátcem této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Advokát v řízení o kasační stížnosti učinil za žalobce dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis kasační stížnosti). Celková náhrada nákladů řízení je proto 16 228 Kč (8 000 Kč za soudní poplatky a 8 228 Kč za zastoupení). Vzhledem k tomu, že ve věci byli

žalobce a žalovaný částečně úspěšní, rozdělil soud náhradu nákladů řízení na polovinu (shodně jako v prvním rozhodnutí v této věci). Soud proto přiznal žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 8 114 Kč (výrok II).

55. Výrokem III soud rozhodl, že společnost Langmeier & Co., insolvenční správci v.o.s. (dále jen „společnost Langmeier“), není osobou zúčastněnou na řízení, neboť nesplnila formální podmínku účastenství spočívající v uplatnění práv osoby zúčastněné na řízení ve lhůtě stanovené předsedkyní senátu. Tato lhůta marně uplynula dne 16. 3. 2023.
56. Dne 23. 3. 2023 podala společnost Langmeier žádost o prominutí zmeškání lhůty. V žádosti mimo jiné uvedla, že lhůtu jednoho týdne k přihlášení se do řízení považuje za nepřiměřeně krátkou. Soud v nyní projednávané věci nepovažuje lhůtu jednoho týdne k přihlášení se do řízení za nepřiměřeně krátkou. Tvrzená složitost věci nemá žádný vliv na prostý úkon přihlášení se do řízení. Pro vyjádření se k věci totiž soud výslovně stanovil lhůtu delší (dvou týdnů). Tuto lhůtu navíc bylo možné ke včasné žádosti prodloužit. Soudu je nadto známo, že společnost Langmeier se mohla z titulu své pozice insolvenčního správce žalobce do řízení přihlásit již od srpna 2022. Z insolvenčního rejstříku plyne, že insolvenční řízení bylo v případě žalobce i jeho společnice paní K. zahájeno dne 22. 8. 2022, a to s účinky od 23. 8. 2022. Městský soud pak usneseními ze dne 16. 11. 2022, č. j. MSPH 60 INS 13648/2022-A-15 a MSPH 60 INS 13646/2022-A-17, zjistil úpadek žalobce i paní K., na jejich majetek prohlásil konkurs a insolvenčním správcem ustanovil společnost Langmeier. Ve skutkově i právně obdobné věci společnice žalobce paní K. (vedené zdejším soudem pod sp. zn. 6 Af 20/2018) přitom společnost Langmeier již dne 7. 2. 2023 učinila podání Nejvyššímu správnímu soudu (viz bod 8 usnesení NSS ze dne 16. 2. 2023, č. j. 8 Afs 2662/2022). V nyní projednávané věci se tedy do řízení mohla společnost Langmeier přihlásit již před zasláním výzvy soudu. Výzva soudu byla doručena do datové schránky společnosti Langmeier dne 9. 3. 2023. K tvrzenému odjezdu na dovolenou jednoho z insolvenčních správců společnosti Langmeier (dovolená nebyla soudu nijak doložena) došlo až dne 13. 3. 2023. Společnost Langmeier má přitom podle svých webových stránek tři insolvenční správce. Soud proto neshledal k prominutí lhůty důvody.
57. Tuto lhůtu nadto prominout nelze. Pokud je potenciální osoba zúčastněná na řízení soudem informována o probíhajícím řízení a vyzvána ke sdělení, zda bude v řízení uplatňovat svá práva, může se do řízení přihlásit pouze ve lhůtě stanovené soudem. Lhůta k přihlášení se do řízení podle § 34 s. ř. s. je lhůtou soudcovskou. Institut prominutí zmeškání lhůty se týká pouze lhůt zákonných, nikoliv soudcovských. Ve vztahu k posledně uvedeným se užije institut prodloužení lhůty (§ 40 odst. 5 věta třetí s. ř. s.). Soudcovskou lhůtu lze prodloužit za podmínky, že osoba, jíž se lhůta dotýká, požádala soud o její prodloužení dříve, než uplynula původní lhůta. § 34 odst. 2 výslovně stanoví, že oznámení lze učinit pouze ve lhůtě stanovené soudem. Institut prominutí zmeškání lhůty je naopak vždy spojen se situacemi, kdy je určitý procesní úkon učiněn po uplynutí stanovené lhůty. Nelze-li oznámení dle § 34 odst. 2 učinit po lhůtě stanovené soudem, je tím implicitně vyloučena i možnost prominout zmeškání lhůty (viz KOCOUREK, Tomáš. § 34. In: KÜHN, Zdeněk, KOCOUREK, Tomáš a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019). Po uplynutí lhůty stanovené soudem pro přihlášení se do řízení se již osoba naplňující materiální znaky dle § 34 odst. 1, která byla soudem řádně vyrozuměna o probíhajícím řízení a vyzvána k oznámení, zda bude v řízení uplatňovat svá práva, nemůže účinně stát osobou zúčastněnou na řízení (rozsudek NSS 1 As 17/2010-294).

58. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 7. 2. 2019, č. j. 7 As 400/2018-100 či ze dne 27. 11. 2021, č. j. 7 As 211/2021-16) vyplývá, že předpokladem přiznání statutu osoby zúčastněné na řízení je i splnění podmínky formální, tedy výslovné sdělení, že osoba bude práva osoby zúčastněné na řízení uplatňovat, a to nejpozději v poslední den lhůty stanovené soudem. Tato lhůta je přitom propadná. Nevyužije-li subjekt své právo včas, osobou zúčastněnou na řízení se (ani při splnění materiální podmínky) stát nemůže. Pokud ve stanovené lhůtě nesdělí, že se domáhá postavení osoby zúčastněné na řízení, musí soud vyslovit, že takový subjekt osobou zúčastněnou na řízení není. Jelikož společnost Langmeier ve stanovené lhůtě nesdělila, že se domáhá postavení osoby zúčastněné na řízení, soud výrokem III. vyslovil, že osobou zúčastněnou na řízení není.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení za níže uvedených podmínek. Kasační stížnost je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná jen tehdy, pokud stěžovatel tvrdí, že se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V rozsahu, v němž není přípustná kasační stížnost, je přímo proti tomuto rozhodnutí přípustná ústavní stížnost (srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19).

Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 30. března 2023

**JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.**  
předsedkyně senátu