

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Raiffeisenbank a.s.,** se sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 16. 8. 2011, č. j. 9124/11-1200-107876, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 149, ve znění usnesení ze dne 9. 12. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 172,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 149, ve znění usnesení ze dne 9. 12. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 172, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 8. 2011, č. j. 9124/11-1200-107876. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 1. 11. 2010, č. j. 342403/10/001515108409, které se týkalo daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.

[2] Městský soud napadeným rozsudkem, který je dostupný z www.nssoud.cz, rozhodl znovu ve věci, v níž byl Nejvyšším správním soudem zrušen jeho předchozí rozsudek ze dne 19. 6. 2014, č. j. 8 Af 63/2011 - 110, a to z důvodu nepřezkoumatelnosti.

[3] Žalobkyně obdržela od Euler Hermes Čescob, úvěrové pojišťovny, a. s. (dále jen „Euler Hermes“), a Komerční úvěrové pojišťovny EGAP, a. s. (dále jen „EGAP“), pojistné

plnění v souhrnné výši 24 201 309 Kč, jelikož společnosti SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL nezaplatily žalobkyni dluh, který vůči ní měly, a jehož nesplacení bylo kryto pojištěním. Žalobkyně následně provedla účetní odpis těchto pohledávek za uvedenými společnostmi, a to do výše přijatého pojistného plnění. Spor byl veden o to, zda pro ni odpis těchto pohledávek představuje daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních příjmů), tj. náklad, který přímo souvisí s přijatým pojistným plněním.

[4] Finanční ředitelství posoudilo případy výplaty pojistného plnění od obou pojišťoven tak, že žalobkyně neztratila kontrolu nad nezaplacenými pohledávkami. Odpis pohledávky považovalo za předčasný, nicméně v rozhodnutí o odvolání uvedlo, že žalobkyně se dle své úvahy rozhodla pohledávky odepsat, a proto se staly účetním nákladem. Městský soud zhodnotil, že v případě výplaty pojistného plnění od Euler Hermes došlo ke ztrátě kontroly nad pohledávkou, jelikož dle pojistné smlouvy po výplatě pojistného plnění přechází na pojistitele veškerá práva a povinnosti do výše zaplacené částky. Naopak v případě pojistného plnění od EGAP se městský soud ztotožnil se závěrem, že nedošlo ke ztrátě kontroly, jelikož pojistnou smlouvu vyložil tak, že pojišťovna se po výplatě pojistného plnění stala zástupkyní žalobkyně pro případ vymáhání pohledávky a nepřešla na ni práva k pohledávce jako takové.

[5] Městský soud uznal, že existuje vztah mezi nezaplacením závazků společnostmi SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL a vyplacením pojistného plnění od pojišťoven Euler Hermes a EGAP. Shledal, že žalobkyni nadále náleží vlastnická práva k pojištěným pohledávkám, ale pouze těm, jichž se týkala pojistná smlouva s EGAP. Městský soud tak změnil svůj názor vyjádřený v minulém rozsudku ve věci, který byl zrušen Nejvyšším správním soudem a kde městský soud shledal, že žalobkyni nenáleží vlastnická práva k pohledávkám, jichž se týkala smlouva jak s EGAP, tak s Euler Hermes.

[6] Podstatou sporu je dle napadeného rozsudku výklad a aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů, který umožňuje, aby za určitých podmínek byly za daňově uznatelné považovány i takové výdaje, které dle § 25 tohoto zákona uznatelnými nejsou. Kromě jiného musí být splněna podmínka, že výnosy přímo souvisí s náklady. Městský soud při hodnocení této podmínky uvedl, že výraz „přímá souvislost“ v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je třeba vykládat jako příčinnou souvislost. Tu však v posuzovaném případě mezi přijatým pojistným plněním a odpisem pojištěných pohledávek neshledal. K odpisu pohledávek došlo na základě skutečnosti, která časově i příčinně předcházela odpisu. Nejprve totiž existoval příjem v podobě přijatých pojistných plnění a v návaznosti na něj došlo k odpisu pohledávek. Příčinná souvislost, kterou městský soud považoval za relevantní pro aplikaci uvedeného ustanovení, zde nebyla dána. Současně městský soud uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014 - 73, jímž zrušil minulý rozsudek městského soudu ve věci, uvedl, že § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů připouští, aby k příjmu (výnosu) došlo před vynaložením výdaje (nákladu).

[7] Ve vztahu k hodnocení Nejvyššího správního soudu, že minulý rozsudek městského soudu byl nepřezkoumatelný, jelikož se řádně nevyjádřil k námitce souvislosti mezi odpisem pohledávky a výplatou pojistného plnění, městský soud uvedl, že se nemůže

k dané námitce vyjádřit s ohledem na zjištěné odlišnosti v pojistných smlouvách. Finanční ředitelství dle městského soudu vycházelo ze skutkového stavu, který je v rozporu se správním spisem, a proto nebylo možno vyhodnotit žalobní námitky.

[8] Městský soud poznamenal, že k výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125, kde uvedl, že účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2011. Městský soud konstatoval, že žalovaný je povinen v novém rozhodnutí vycházet ze závěrů uvedeného usnesení.

[9] Městský soud napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně rozhodl, že žalovaný je žalobkyni povinen uhradit náhradu nákladů řízení ve výši 26 150 Kč.

[10] Následně městský soud vydal usnesení ze dne 9. 12. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 172, kde změnil odůvodnění nákladů řízení ve vydaném rozsudku. V odůvodnění tohoto usnesení městský soud uvedl, že se nedopustil ve výroku II. svého rozsudku chyby v počítání, ale dopustil se chyby v psaní odůvodnění rozsudku, kterou napravil tímto usnesením.

II. Obsah kasační stížnosti správního orgánu

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že městský soud na straně 6 svého rozsudku nesprávně shrnul závěry rozhodnutí o odvolání. V napadeném rozsudku je uvedeno, že argumentace finančního ředitelství byla založena na tom, že žalobkyně *ztratila* kontrolu nad pohledávkami za společnostmi SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL. V rozhodnutí o odvolání se však pojednává o tom, že žalobkyně *neztratila* kontrolu nad posuzovanými pohledávkami.

[12] Dle další kasační námitky městský soud nesprávně posoudil pojistnou smlouvu s pojišťovnou Euler Hermes. I zde totiž žalobkyně neztratila kontrolu nad pohledávkami a pojišťovna Euler Hermes vykonává pouze na základě zmocnění oprávnění při vymáhání a inkasu pohledávek. Není vyloučeno, aby z vlastní iniciativy pohledávky vymáhala též žalobkyně.

[13] Dle názoru stěžovatele existuje vzájemný vztah mezi nezaplacením závazků společností SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL a vyplacením pojistných plnění od pojišťoven. Není tu však žádná souvislost mezi odpisem těchto pohledávek u žalobkyně a výplatou pojistného plnění. Pojistné bude vyplaceno, i když pohledávka nebude odepsána, a naopak, pokud bude pohledávka odepsána, neznamená to automaticky nárok na pojistné plnění. Z předložených pojistných smluv vyplývá, že žalobkyně neuplatnila práva na výhody stanovené těmito smlouvami, tato práva nezanikla a žalobkyně se jich ani nevzdala. Žalobkyni náleží vlastnická práva k předmětným pohledávkám. Z těchto důvodu stěžovatel nesouhlasí s právním názorem městského soudu, že správce daně vycházel ze skutkového stavu, který je v rozporu se spisem.

[14] Stěžovatel má za to, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala přímou souvislost mezi příjmem (výnosem) a výdajem (nákladem). Jeho argumentace se textově shoduje s rozhodnutím o odvolání. Zdůraznil, že smyslem § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů je přenést nedaňový výdaj (náklad) na jiný subjekt. Konečný výsledek však musí být takový, že výdaj (náklad) vyjmenovaný v § 25 zákona o daních z příjmů zůstane nedaňovým nákladem, ať skončí jako účetní náklad jakéhokoli subjektu.

[15] V kasační stížnosti byla namítnuta rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Ačkoli Nejvyšší správní soud v rozsudku, kterým zrušil předešlý rozsudek městského soudu ve věci, zavázal městský soud, aby se přezkoumatelným způsobem zhostil žalobních námitek, městský soud tomuto požadavku opět nedostál. Stěžovatel uvedl, že povinnost vypořádat žalobní námitky městský soud nezákonně přenesl na správní orgán, když uzavřel, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisech.

[16] Stěžovatel poukázal na to, že mu městský soud ve výroku II. napadeného rozsudku uložil zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 26 150 Kč, v odůvodnění však soud uvedl, že celková výše nákladů řízení činí 25 060 Kč. Při přepočítání údajů, z nichž vycházel městský soud, však lze dojít k částce 25 417 Kč. Městský soud posléze vydal usnesení ze dne 9. 12. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 172, kterým opravil odůvodnění nákladů řízení tak, že toto odůvodnění je zcela jiné co do počtu a druhu úkonů právních služeb než bylo uvedeno v rozsudku.

[17] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

[18] Rovněž žalobkyně nesouhlasí s rozsudkem městského soudu. Má za to, že doložila, že nikoliv pouze v případě pojistné smlouvy s Euler Hermes, ale i v případě smlouvy s EGAP, ztratila výplatou pojistného plnění kontrolu nad předmětnými pohledávkami. Na rozdíl od stěžovatele, který se domnívá, že ani v jednom případě nedošlo ke ztrátě kontroly nad pohledávkami, se žalobkyně domnívá, že v obou případech ztratila kontrolu nad pohledávkami.

[19] Ke ztrátě kontroly nad pohledávkami dojde tehdy, když vlastník ztratí kontrolu nad finančním aktivem, a pozbývá tedy výhod a souvisejících rizik spojených s vlastnictvím pohledávky. Ztrátu kontroly nad finančním aktivem nelze interpretovat úzce jako pozbytí vlastnických práv k pohledávkám. Na základě rozboru ustanovení pojistných smluv žalobkyně uvedla, proč si myslí, že ztratila kontrolu nad posuzovanými pohledávkami.

[20] Dále se ztotožnila s námitkou stěžovatele, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný. Městský soud uložil stěžovateli, aby v novém rozhodnutí vycházel ze závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125. Rozšířený senát však řešil odlišnou problematiku a jeho závěry tudíž nelze plně aplikovat na nynější věc.

[21] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti rovněž předestřela svůj náhled na existenci přímé souvislosti mezi odpisem pohledávky a výplatou pojistného plnění. Domnívá se, že tato souvislost byla prokázána.

[22] Ve vztahu k námitkám proti odůvodnění nákladů řízení se žalobkyně ztotožnila se závěrem městského soudu, že se jednalo o zřejmý omyl, který bylo možno napravit usnesením. Stejně jako stěžovatel navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, za stěžovatele v řízení o kasační stížnosti jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Důvody kasační stížnosti odpovídají důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Přípustnost kasační stížnosti proti rozsudku, jímž městský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno

[24] Nejvyšší správní soud rozhoduje znovu ve věci, v níž již vydal rozsudek ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014 - 73, jímž zrušil předešlý rozsudek městského soudu (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Z tohoto důvodu je vhodné se krátce vyjádřit k otázce přípustnosti kasační stížnosti s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., dle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, „*jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*". K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. poznamenal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165 (publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS): „*toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.*"

[25] Předchozí rozsudek ve věci Nejvyšší správní soud zrušil svým rozsudkem ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 Afs 213/2014 - 73, především z důvodu nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel v nynější kasační stížnosti namítá, že ani nový rozsudek městského soudu není přezkoumatelný. Současně uplatnil námitky týkajícího se věcného posouzení, které bylo v předchozím rozsudku nepřezkoumatelné. S ohledem na závěry výše citovaného usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 As 79/2009 je nynější kasační stížnost přípustná.

IV. b) Skutkové okolnosti případu

[26] Posuzovaná věc se týká daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. Žalobkyně uzavřela pojistnou smlouvu s pojišťovnou EGAP, kterou se pojistila proti pojistnému nebezpečí nezaplacení pojištěných pohledávek, které má za svými dlužníky, z důvodu platební neschopnosti dlužníka nebo z důvodu odepření zaplacení pojištěné pohledávky. Dle části C1/E odst. 1 pojistné smlouvy je žalobkyně povinna oznámit pojišťovně hrozbu pojistné události a současně jí vystavit plnou moc k zastupování při vymáhání a inkasu pojištěné pohledávky. Dle části C1/E odst. 7 této smlouvy veškeré výnosy z pojištěné pohledávky náleží po výplatě pojistného pojišťovně, a to až do výše vyplaceného pojistného plnění.

[27] Dále žalobkyně uzavřela pojistnou smlouvu s pojišťovnou Euler Hermes, dle níž má pojišťovna žalobkyni poskytnout náhradu za majetkové újmy, k nimž dojde v důsledku blíže popsaného nezaplacení pohledávky klienta žalobkyně nebo nezaplacení závazku klienta žalobkyně, ke kterému žalobkyně přistoupila pojistnou smlouvou popsaným způsobem. Dle čl. 6 písm. F) všeobecných pojistných podmínek, které jsou součástí smlouvy s Euler Hermes, po výplatě pojistného plnění přecházejí na pojišťovnu veškerá práva a nároky spojená s pojištěnou pohledávkou, a to do výše vyplacené částky pojistného plnění. Pokud by však částky inkasované po výplatě pojistného plnění uvedené plnění překročily, náleží takto vzniklý přebytek žalobkyni. Žalobkyně se naproti tomu zavázala předat Euler Hermes do 10 dnů veškeré inkasované částky, které získá po přechodu práv na Euler Hermes.

[28] Od zmíněných pojišťoven žalobkyně obdržela pojistné plnění v souhrnné výši 24 201 309 Kč, jelikož společnosti SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL nezaplatily dluh, který měly vůči žalobkyni a jehož nesplacení bylo kryto pojištěním. V daňovém řízení žalobkyně uvedla, že od Euler Hermes obdržela pojistné plnění ve výši 13 500 000 Kč za klienta SLEZAN Frýdek-Místek a od EGAP obdržela pojistné plnění ve výši 10 701 309 Kč za klienta WEGO-INTERNATIONAL. Žalobkyně dále uvedla, že provedla v účetnictví odpis těchto pohledávek za svými zmíněnými klienty, a to do výše přijatého pojistného plnění. Spor je veden o to, zda odpis těchto pohledávek představuje pro stěžovatelku daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních příjmů, tj. náklad, který přímo souvisí s přijatým pojistným plněním.

IV. c) Odpis pohledávky v návaznosti na pojistnou smlouvu s Euler Hermes

[29] Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání dospělo k závěru, že účetní odpis pohledávky v návaznosti na přijetí pojistného plnění jak od EGAP, tak od Euler Hermes byl předčasný, a to s poukazem na Český účetní standard č. 101, který byl publikován v oznámení Ministerstva financí č. FZ03/2004 uveřejněném ve Finančním zpravodaji (dále jen „Český účetní standard č. 101“). Jde o prováděcí právní předpis, k jehož vydání bylo Ministerstvo finanční zmocněno v § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o účetnictví“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování.

[30] Finanční ředitelství odpis pohledávky označilo za předčasný na základě závěru, že žalobkyně neztratila kontrolu nad smluvními právy k tomuto finančnímu aktivu, jímž je mj. dle bodu 2.4. odst. b) Českého účetního standardu č. 101 „*právo na získání hotovosti nebo jiného finančního aktiva jiného subjektu, vzniklé na základě smlouvy*".

[31] Dle bodu 2.3. Českého účetního standardu č. 101: „*Finanční aktivum nebo jeho část účetní jednotka odúčtuje z rozvahového účtu v případě, že ztratí kontrolu nad smluvními právy k tomuto finančnímu aktivu nebo jeho části. Účetní jednotka tuto kontrolu ztratí, jestliže uplatní práva na výhody definované smlouvou, tato práva zaniknou nebo se těchto práv vzdá. Jestliže postavení účetní jednotky nebo postavení druhé strany (přejímající subjekt) naznačuje, že si převádějící účetní jednotka udržela kontrolu nad finančním aktivem, nebude finanční aktivum z rozvahového účtu převádějící účetní jednotky odúčtováno.*"

[32] Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s finančním ředitelstvím v tom, že po výplatě pojistného plnění od EGAP žalobkyně neztratila kontrolu nad pojištěnou pohledávkou (její částí). Naopak ve vztahu k Euler Hermes shledal, že žalobkyně ztratila kontrolu nad pojištěnou pohledávkou (její částí).

[33] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že městský soud na straně 6 napadeného rozsudku nesprávně rekapituloval hodnocení, které bylo uvedeno v rozhodnutí o odvolání. Městský soud zde uvedl, že argumentace finančního ředitelství byla založena na závěru, že žalobkyně *ztratila* kontrolu nad pojištěnými pohledávkami. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v rozhodnutí o odvolání finanční ředitelství pojednávalo o tom, proč má za to, že žalobkyně kontrolu nad pohledávkami *neztratila*. Tomuto pochybení městského soudu Nejvyšší správní soud nepřikládá při posuzování kasační stížnosti váhu, jelikož se týkalo jen rekapitulace názoru finančního ředitelství, nikoli vlastního hodnocení městského soudu. Podstatné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je, jakým způsobem se městský soud věcně zhostil vypořádání žalobních námitek.

[34] Kasační námitky se týkají jen odpisu pohledávky v návaznosti na pojistnou smlouvu s Euler Hermes. Nejvyšší správní soud je dle § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti, proto může posoudit jen hodnocení městského soudu ve vztahu ke smlouvě s Euler Hermes. Ve vztahu k pojistné smlouvě s EGAP stěžovatel námitky neuplatnil, městský soud se totiž ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že ke ztrátě kontroly nad pohledávkou (její částí) nedošlo. K odpisu pohledávky v návaznosti na pojistné plnění od EGAP se Nejvyšší správní soud nemůže vyjadřovat, a to ani za situace, kdy k závěrům městského soudu ve vztahu ke smlouvě s EGAP žalobkyně vznesla výhrady ve vyjádření ke kasační stížnosti. Rozsah přezkumu určuje stěžovatel v podané kasační stížnosti, vyjádření ostatních účastníků či osob zúčastněných na řízení rozsah neslouží k uplatnění vlastních námitek, ale k vyjádření stanoviska k námitkám vzneseným stěžovatelem, případně stanoviska k otázkám posuzovaným z úřední povinnosti.

[35] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že účetní odpis pohledávky v návaznosti na přijetí pojistného plnění od Euler Hermes nelze označit za předčasný, jak to učinilo finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání.

[36] Dle § 7 odst. 1 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu

účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Dle § 7 odst. 2 věty první a druhé zákona o účetnictví je zobrazení věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

[37] Stěžovatel a žalobkyně jsou nejednotní v náhledu na řešení otázky, zda mělo dojít k odúčtování (účetnímu odpisu) té části pohledávky, která odpovídá přijatému pojistnému plnění od Euler Hermes. Dojde-li k odúčtování (účetnímu odpisu), účetní jednotka již nadále ve svém účetnictví neeviduje příslušnou pohledávku (její část). K tomu může dojít na základě splnění dluhu (jeho části), který odpovídá pohledávce, postoupení pohledávky a případně dalších skutečností. Pokud již účetní jednotka není z pohledávky (její části) oprávněná, je její povinností v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví tuto skutečnost zohlednit ve svém účetnictví odúčtováním (účetním odpisem) pohledávky (její části). V opačném případě (tj. tehdy, když pohledávka stále účetní jednotce náleží) účetní jednotka v účetnictví stále pohledávku eviduje, přičemž účetní postupy umožňují vyjádřit snížení její reálné hodnoty, pokud k tomu dojde, pomocí tzv. opravných položek. I v případě, že účetní jednotka ve svém účetnictví eviduje určitou pohledávku, jejíž reálná hodnota se snížila, může dostát požadavku vedení účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, pomocí opravných položek, které vyjadřují snížení reálné hodnoty pohledávky.

[38] Vzhledem k tomu, že bod 2.4. odst. b) Českého účetního standardu č. 101, který lze vztáhnout i na pohledávky, finanční aktivum definuje mj. jako „*právo na získání hotovosti*“, považuje Nejvyšší správní soud za určující zhodnotit, zda si žalobkyně po výplatě pojistného plnění podržela nebo nepodržela právo na to, aby mohla pro sebe získat peněžní prostředky z pojištěné pohledávky v případě, že by dlužník splnil dluh odpovídající této pohledávce. Za určující Nejvyšší správní soud nepovažuje oprávnění k pouhému výběru (inkasu) či vymáhání peněžních prostředků pro jiný subjekt bez možnosti si takové prostředky ponechat.

[39] Jak již bylo v bodě [27] shora rekapitulováno, ve smlouvě mezi žalobkyní a Euler Hermes bylo sjednáno, že po výplatě pojistného plnění přecházejí na pojišťovnu veškerá práva a nároky spojená s pojištěnou pohledávkou, a to do výše vyplacené částky pojistného plnění. Dle čl. 6 písm. F) smlouvy bylo sjednáno, že pokud by částky inkasované od dlužníka žalobkyně po výplatě pojistného překročilo výši pojistného plnění, náleží vzniklý přebytek žalobkyni. Naproti tomu se však žalobkyně zavázala předat Euler Hermes do 10 dnů veškeré inkasované částky, které získá po přechodu práv na Euler Hermes. Nejvyšší správní soud na základě uvedeného smluvního ustanovení konstatuje, že i v případě, že by dlužník žalobkyně splnil v plné výši svůj dluh, jehož se týká pojistná smlouva s Euler Hermes, žalobkyně by si nemohla ponechat celou dlužníkem zaplacenou částku. Dlužníkovo plnění by totiž náleželo pojišťovně, a to do výše vyplacené částky pojistného plnění. Žalobkyni tak již nenáleží právo na získání peněžních prostředků z pohledávky, a to do výše přijatého pojistného plnění. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud považuje odpis té části pohledávky, která odpovídá přijatému pojistnému plnění, za oprávněný, jelikož žalobkyně již nemá právo na získání těchto finančních prostředků pro sebe.

[40] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že ke ztrátě kontroly nad smluvními právy k finančnímu aktivu nedošlo proto, že dle pojistné smlouvy má žalobkyně oprávnění k inkasu a vymáhání pohledávky. Vzhledem k tomu, že po výplatě pojistného plnění přešla na pojišťovnu veškerá práva a nároky spojená s pojištěnou pohledávkou, a to do výše vyplacené částky pojistného plnění, šlo by do uvedené výše v případě inkasa pohledávky žalobkyní o pouhé předání finančních prostředků od dlužníka k pojišťovně prostřednictvím žalobkyně. Žalobkyni by však tyto prostředky nenáležely, není proto důvod, aby v účetnictví evidovala svou pohledávku vůči dlužníkovi do výše přijatého pojistného plnění.

[41] Nejvyšší správní soud může shrnout, že se ve vztahu k pohledávce, jíž se týkala smlouva s Euler Hermes, neztotožnil s názorem finančního ředitelství o předčasnosti odpisu příslušné části pohledávky. Naopak ztotožnil se s městským soudem, že u této pohledávky došlo ke ztrátě kontroly nad smluvními právy k části tohoto finančnímu aktiva.

[42] Nutno je však zdůraznit, že byť finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání označilo odpis pohledávky (její části) za předčasný, konstatovalo, že se žalobkyně pohledávku (její část) rozhodla odepsat, a proto se dle jeho názoru odpis stal účetním nákladem. Následně pak finanční ředitelství rozebralo, proč dle jeho názoru nebyla splněna podmínka v § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v podobě přímé souvislosti mezi odpisem pohledávky a přijatým pojistným plněním. Nejvyšší správní soud uvádí, že hodnocení této otázky je klíčové pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o odvolání. K tomu se vztahují námitky, o nichž pojednává další část tohoto rozsudku.

IV. d) Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[43] Stěžovatel namítl, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný v hodnocení otázky přímé souvislosti odpisu pohledávek a přijetím pojistných plnění. S tím, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, se žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila.

[44] Již v předchozím rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014 v dané věci Nejvyšší správní soud v bodech [33] až [38] uvedl, proč byl minulý rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, a zdůraznil nutnost podrobně vyložit a aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v podmínkách posuzované věci a zhodnotit, zda byla či nebyla naplněna podmínka přímé souvislosti v tomto ustanovení. Městský soud však tomuto požadavku opět nevyhověl, a jeho rozsudek je proto znovu nepřezkoumatelný.

[45] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní přezkoumávaném rozsudku městského soudu identifikoval tři části textu:

1. hodnocení ztráty kontroly nad finančním aktivem, v němž městský soud jednak setrval na svém původním názoru, že ke ztrátě kontroly nedošlo u pohledávky, jíž se týkala smlouva s EGAP, a jednak přehodnotil svůj původní názor, že nedošlo ke ztrátě kontroly ve vztahu k pohledávce, jíž se týkala smlouva s Euler Hermes [ve vztahu k této smlouvě závěry městského soudu přezkoumal Nejvyšší správní soud v části *IV.c)* tohoto rozsudku];

2. původní text převzatý ze zrušeného rozsudku městského soudu č. j. 8 Af 63/2011 - 110;
3. dodatečný text, který se týká § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[46] Předchozím zrušeným rozsudkem městský soud žalobu zamítl, nyní napadeným rozsudkem městský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí finančního ředitelství zrušil. Na újmu srozumitelnosti nyní napadeného rozsudku, v němž žalobě vyhověl, je, že do něj městský soud převzal i ty části minulého rozsudku, kde pojednával o nedůvodnosti žaloby. Pro ilustraci pak lze zmínit, že na jednu stranu městský soud část své argumentace shrnul takto (strana 12 napadeného rozsudku): „*Městskému soudu v Praze potom nezbylo než se ztotožnit se závěrem žalovaného tak, jak je prezentován v žalobou napadeném rozhodnutí, a žalobu z tohoto důvodu zamítnout.*“ Na druhou stranu však na jiném místě na základě odlišné argumentace uvedl (strana 17 napadeného rozsudku), že „*napadené rozhodnutí žalovaného správního orgánu podle § 76 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního zrušil proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.*“ Odůvodnění rozsudku městského soudu tak není jednotné v tom, zda byla žaloba důvodná, nebo naopak nedůvodná.

[47] I pokud by Nejvyšší správní soud odhlédl od právě rozebrané rozpornosti odůvodnění, musí konstatovat, že i nyní napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný ve vztahu k hodnocení, zda byla či naplněna podmínka přímé souvislosti výdajů (nákladů) a příjmů (výnosů) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Městský soud tak opětovně nedostál požadavkům na řádnost odůvodnění jeho rozsudku, na nutnost jejichž dodržení jej Nejvyšší správní soud navíc upozorňoval v bodech [33] až [38] rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014, kterým zrušil předchozí rozsudek městského soudu v dané věci.

[48] Městský soud konstatoval, že finanční ředitelství vycházelo ze skutkového stavu, který je v rozporu se správním spisem, přičemž poukázal na hodnocení pojistných smluv a to, že se neztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že by v případě obou pojistných smluv došlo ke ztrátě kontroly nad pohledávkami. Nejvyšší správní soud uvádí, že skutková zjištění finančních orgánů byla v posuzovaném ohledu dána především obsahem pojistných smluv a skutečností, že došlo k pojistné události v podobě neplnění dluhu ze strany společností SLEZAN Frýdek-Místek a WEGO-INTERNATIONAL vůči žalobkyni. Hodnocení, zda došlo ke ztrátě kontroly nad smluvními právy k pohledávkám, resp. zda byl či nebyl odpis pohledávek předčasný, je již právní hodnocení zjištěného skutkového stavu. Skutečnost, že se v právním hodnocení skutkových zjištění, a to navíc jen u jedné ze dvou smluv, městský soud neztotožnil s finančním ředitelstvím, v žádném případě neznamená, že finanční ředitelství vycházelo ze skutkového stavu, který je v rozporu se spisem. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s kasační námitkou, že městský soud nesprávně zhodnotil, že by finanční ředitelství vycházelo ze skutkového stavu rozporného se spisem. Odkazem na rozpor skutkových zjištění se spisem se městský soud nemohl zprostit povinnosti vypořádat žalobní námitku, která se týkala přímé souvislosti výdajů (nákladů) a příjmů (výnosů) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

[49] Hodnocení uvedené námitky není patrné ani z těch částí odůvodnění napadeného rozsudku, které do něj městský soud přenesl ze svého předchozího rozsudku, který byl zrušen. Důvody, proč tomu tak je, rozebral Nejvyšší správní soud již v rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014, na který zde pro stručnost odkazuje.

[50] Za zmínku však v dané souvislosti stojí, že odůvodnění nynějšího rozsudku městského soudu obsahuje další vnitřní nejednotnost. Městský soud totiž na jednu stranu do svého rozsudku převzal hodnocení Nejvyššího správního soudu z bodu [32] rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014, dle něhož z § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů *„vyplývá, že k příjmu (výnosu) může dojít před vynaložením výdaje (nákladu), jelikož zmíněné ustanovení připouští, aby příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících vynaložení výdaje (nákladu). Zákon tak počítá s tím, že k příjmům (výnosům) mohlo dojít i před vynaložením nákladu (výdaje). Okolnost, že zde nejprve byl příjem (výnos) a následně až výdaj (náklad), tak sama o sobě neznamená, že podmínky § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů nebyly naplněny.*“ Na druhou stranu městský soud do svého rozsudku (na přelomu stran 11 a 12) převzal i tu část svého předchozího rozsudku, kterou Nejvyšší správní soud shledal nesprávnou v právě citované části odůvodnění rozsudku sp. zn. 9 Afs 213/2014. Zde městský soud zdůrazňoval, že nejprve došlo k příjmu pojistných plnění a až následně došlo k odpisům pohledávek. Srozumitelný rozbor toho, zda přímá souvislost byla či nebyla dána, a to na základě jiného než časového hlediska, z napadeného rozsudku vysledovat nelze.

[51] Městský soud oproti předešlému rozsudku nyní napadený rozsudek obohatil (na straně 14) o text, který, byť to neuvedl, vychází téměř doslovně z článku M. Š. nazvaného *Daňově (ne)uznatelný náklad* (dostupného z ASPI či časopisu Daně a právo v praxi, ročník 2015, č. 7, str. 17 a násl.). Nejvyšší správní soud nic nenamítá proti tomu, když soud při své rozhodovací činnosti bere v potaz časopiseckou či knižní odbornou literaturu, jde naopak o postup, který může přispět ke zkvalitnění soudního rozhodnutí a který obecně svědčí o pečlivém přístupu k řešení soudního sporu. Pro nynější věc je však nutno poznamenat, že městským soudem použitý článek neskýtá jednoznačnou odpověď na vznesené žalobní námitky. Je v něm totiž uvedeno jen to, že dle závěru příspěvku Koordinačního výboru č. 342/13.10.11 lze daňově odepsat pohledávku, která byla pojištěna proti riziku nezaplacení, a to do výše přijaté pojistné náhrady, a že s tímto závěrem nesouhlasí Generální finanční ředitelství. Z textu převzatého z odborného článku městský soud dále převzal stručné shrnutí závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007 - 98, a rozšířeným senátem překonaného rozsudku ze dne 24. 7. 2014, č. j. 7 Afs 57/2013 - 94. Z těchto shrnutí však reakce na vznesené žalobní námitky bez dalšího nevyplývá.

[52] Ke způsobu, jakým se městský soud vypořádal se žalobní námitkou, lze shrnout, že rozsudek městského soudu je opět nepřezkoumatelný, a to ve vztahu k té žalobní námitce, u níž již jednou Nejvyšší správní soud apeloval na nutnost podrobně vyložit a aplikovat § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v podmínkách posuzované věci. Jde o postup městského soudu, který nelze v žádném případě tolerovat, jelikož zcela zbytečně pro účastníky oddaluje konečné vyřešení sporu, navyšuje náklady řízení a ve svém důsledku podlamuje důvěru v soudní moc. Nejvyšší správní soud proto opakovaně zdůrazňuje, že v dalším řízení je povinností městského soudu řádně vypořádat vznesené námitky.

[53] Z důvodu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu nemůže Nejvyšší správní soud vypořádat kasační námitky, které se vztahovaly k § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů.

IV. e) Odkaz městského soudu na usnesení rozšířeného senátu

[54] Městský soud v napadeném rozsudku poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014 - 125 (publ. pod č. 3307/2015 Sb. NSS), dle něhož účetní odpisy ani jejich část převyšující daňové odpisy nejsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) podle § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů. Městský soud uložil stěžovateli, aby v novém řízení z tohoto usnesení vycházel.

[55] Uvedené usnesení pojednávalo o výdajích na pořízení hmotného a nehmotného majetku dle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, k nimž rozšířený senát poznamenal, že „*se od ostatních výdajů daňově obecně neuznatelných liší tím, že je ve skutečnosti uznat lze, ovšem v jiném zákonném režimu. Děje se tak nikoli jednorázově v jednom zdaňovacím období v plné výši, ale postupně, prostřednictvím odpisování [obecně § 24 odst. 2 písm. a), detailně pak viz režim upravený v § 26 a násl. zákona o daních z příjmů]. Jestliže tedy zákon o daních z příjmů konstruuje zvláštní režim uplatňování výdajů (nákladů) pro určitý typ majetků, a to prostřednictvím odpisování jejich hodnoty, jde o speciální právní režim k uplatňování tohoto druhu výdajů a tedy o speciální právní úpravu k postupu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“ S odkazem na specialitu úpravy odpisování dle § 24 odst. 2 písm. a) a detailně dle § 26 a násl. zákona o daních z příjmů není dle rozšířeného senátu možné aplikovat obecnou úpravu v § 24 odst. 2 písm. zc) uvedeného zákona.

[56] Nejvyšší správní soud konstatuje, že řešení sporných otázek v nynějším případě se netýká speciální úprava odpisování [§ 24 odst. 2 písm. a) a § 26 a násl. zákona o daních z příjmů], závěry usnesení rozšířeného senátu vážící se k nemožnosti použití § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů na základě pravidla *lex specialis derogat legi generali* (zvláštní úprava má přednost před obecnou úpravou) nelze na nynější věc vztáhnout. Nejvyšší správní soud v rámci závazného právního názoru pro městský soud (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) konstatuje, že tuto skutečnost je třeba v novém rozhodnutí městského soudu respektovat.

IV. f) Nesprávný postup při vydávání usnesení

[57] Nejvyšší správní soud přisvědčil i námitkám vztahujícím se k rozhodnutí o nákladech řízení v napadeném rozsudku. Městský soud rozhodl, že stěžovatel je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 26 150 Kč, přičemž však v odůvodnění uvedl, že celková výše nákladů je 25 060 Kč. Posléze vydal usnesení ze dne 9. 12. 2015, č. j. 8 Af 63/2011 - 172, kterým s odkazem na § 54 odst. 4 s. ř. s. změnil odůvodnění nákladového výroku tak, že výsledná částka nákladů řízení dosáhla výše 26 150 Kč.

[58] Znění rozsudku před usnesením a po něm znázorňuje následující tabulka, v níž Nejvyšším správním soudem podtržené části představují odlišnosti obou znění:

Původní znění napadeného rozsudku	Znění po opravě

pokračování

„4.000 Kč činily náklady na uhrazení soudního poplatku“	*„8.000 Kč činily náklady na uhrazení soudních poplatků z podané žaloby a kasační stížnosti“*
„náklady právního zastoupení za jeden úkon právní pomoci podle § 9 odst. 3 à 2.100 Kč, tj převzetí a příprava zastoupení a 1 × režijní paušál podle § 13 odst. 3 à 300 Kč“	*„náklady právního zastoupení za dva úkony právní pomoci podle § 9 odst. 3 à 2.100 Kč, tj převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a 2 × režijní paušál podle § 13 odst. 3 à 300 Kč“*
„čtyři úkony podle nové právní úpravy od 1. 1. 2013, tj. 2 × účast při jednání a 2 × vyjádření ke kasační stížnosti à 3.100 Kč a 4 × režijní paušál à 300 Kč“	*„tři úkony podle nové právní úpravy od 1. 1. 2013, tj. sepis kasační stížnosti a 2 × účast při jednání à 3.100 Kč a 3 × režijní paušál à 300 Kč“*
„1.700 Kč za promeškaný čas dne 9. 5. 2013“	[zcela vynecháno]
„tedy celkem 25 060 Kč včetně DPH ve výši 21 %“	*„tedy celkem 26 150 Kč včetně DPH ve výši 21 %“*

[59] Dle § 54 odst. 4 věty první s. ř. s.: *„Předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti.“* Postup podle citovaného ustanovení slouží výhradně k opravě zjevných chyb majících spíše „technický charakter“ (různých překlepů, zkomolenin, přepisů, chyb v počítání, nečitelnosti textu apod.). I když je „zjevná nesprávnost“ relativně neurčitým ustanovením, jehož naplnění je třeba vždy dovozovat z kontextu skutkových a právních okolností (vztahujících se k opravovanému rozsudku a celé věci), je třeba otázku, do jaké míry je nesprávnost zjevná, hodnotit vždy z pohledu účastníka soudního řízení, jemuž je rozhodnutí adresováno, nikoliv soudu. K tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 2678/13 (N 65/73 SbNU 233), či ze dne 10. 4. 2012, sp. zn. II. ÚS 1456/11 (N 75/65 SbNU 51).

[60] Postup městského soudu se zcela vymkl § 54 odst. 4 s. ř. s., jelikož usnesením nebyly opravovány chyby v psaní, počtech či zjevné nesprávnosti, které mohly být účastníkům jasné, ale bylo jím měněno původní právní hodnocení městského soudu. Šlo o natolik rozsáhlou změnu, o níž v jejím komplexu nelze konstatovat, že by šlo o nápravu pouhého mechanického selhání při sepisu rozsudku, ale že šlo ve skutečnosti o změnu právního hodnocení, čemuž brání § 49 odst. 9 s. ř. s. pojednávající o vázanosti soudu vyhlášeným rozsudkem.

[61] Změny spočívaly v rozdílné kvalifikaci toho, jaké úkony právní služby byly učiněny (sepis žaloby a sepis kasační stížnosti v původní verzi odůvodnění vůbec nefiguroval, namísto toho zde byly uvedeny dva úkony právní služby v podobě vyjádření ke kasační stížnosti, ve znění po opravě byla zcela vypuštěna náhrada za promeškaný čas). Dále se změny týkaly hodnocení charakteru a počtu úkonů, které byly učiněny před účinností a po účinnosti vyhlášky č. 486/2012 Sb., na jejímž základě se od 1. 1. 2013 změnila výše odměny za úkony právní služby ve věcech žalob, kasačních stížností a dalších právních věcí projednávaných podle soudního řádu správního. Rovněž změny spočívaly v tom, zda se mezi náklady řízení řadí jen poplatek za žalobu k městskému soudu, nebo i za kasační stížnost. Prostřednictvím usnesení není přípustné provádět změny v rozsudku, které se týkají právního hodnocení, a to i v případech, kdy soud zpětně zjistí, že je rozsudek vadný.

V. Závěr a náklady řízení

[62] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání, jelikož § 109 odst. 2 s. ř. s. takový postup předpokládá.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. dubna 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu