ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **JUDr. J. J.**, zast. advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 29. 5. 2018, čj. 24888/18/5200-10421-711811, v řízení o kasačních stížnostech žalobce i žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2020, čj. 3 Af 24/2018-54,

takto:

I. Řízení o kasační stížnosti žalovaného **se zastavuje**.

II. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2020, čj. 3 Af 24/2018-54, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalovaného.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o žalobcovu povinnost k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012, v nichž žalobce vykonával advokacii jako společník advokátní kanceláře Kubištová & Co. V letech 2014–2017 podal žalobce čtyři dodatečná daňová přiznání (jak za rok 2011, tak za rok 2012), v nichž uplatnil daňovou ztrátu; jako důvod svého postupu uvedl *uplatnění opravných položek*. Chyby v původních daňových přiznáních podle něj vznikly při účtování na dohadných účtech aktivních ze dvou důvodů:

– Žalobce účtoval o částkách, na které nevznikne nárok v plné výši. Při účtování vycházel z tzv. přísudkové vyhlášky (vyhlášky č. 484/2000 Sb., kterou se stanoví paušální sazby výše odměny za zastupování účastníka advokátem nebo notářem při rozhodování o náhradě nákladů v občanském soudním řízení), tu však zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 17. 4. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 25/12.

– O budoucích výnosech, které mu měly plynout z mandátních smluv se společností CASPER Consumer Finance, a. s., účtoval žalobce nesprávně a v rozporu s právními předpisy. Na dohadných účtech aktivních se má totiž účtovat jen o jistých pohledávkách, ovšem nárok na odměnu z mandátních smluv nevznikl žalobci již převzetím případů.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu s tímto novým postupem nesouhlasil a daňovou ztrátu žalobci neuznal (daň doměřil dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 5. 2017).

[3] Žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a platební výměry potvrdil (výrokem I ve vztahu k roku 2011, výrokem II k roku 2012). Sporné podle něj bylo, zda se jednalo o „*opravu chyby*“, nebo o „*změnu v účetním odhadu*“. Žalovaný dospěl k závěru, že zde šlo o změnu účetního odhadu:

– Advokátní kancelář při účtování odměn na přechodných účtech (*obecnější kategorie, kam spadají i dohadné účty aktivní*) postupovala podle tehdy platné přísudkové vyhlášky a informace, ze kterých začala vycházet ve zdaňovacím období 2013, nebyly k okamžiku sestavení účetní závěrky za období 2011 a 2012 ještě známy. *Změna odhadu* je zpřesněním z důvodu nových informací; proto se její dopad projeví jen do budoucna a nemá vliv na dříve zveřejněné účetní informace. Korekci položek na přechodných účtech aktivních je proto třeba zahrnout až do zdaňovacího období 2013.

– Nebyl dán ani důvod pro stornování některých faktur vystavených společnosti CASPER, pro kterou advokátní kancelář vymáhala pohledávky na základě mandátní smlouvy. Podle žalobce byly tyto faktury vystaveny neoprávněně (mandátní smlouva obsahovala „zesplatňovací“ podmínku plné odměny při ukončení smlouvy, i pokud by věc nebyla vyřízena). Žalovaný měl ovšem za to, že v takové situaci měla advokátní kancelář vystavit opravný daňový doklad podle § 45 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, což by se u ní z hlediska účetního projevilo jako snížení výnosů.

II. Řízení před městským soudem

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou.

[5] Zaprvé tvrdil, že dodatečná daňová přiznání podal s cílem snížit základ daně z důvodu výnosů nesprávně účtovaných na dohadné účty aktivní a účet příjmů příštích období. Advokátní kancelář, jejímž je společníkem, se zabývala vymáháním menších pohledávek a podle doporučení daňového poradce účtovala při převzetí případů do výnosů částky v rozmezí 35–60 % budoucích odměn (dosud neinkasovaných ani nevyúčtovaných). Při účtování žalobce vycházel z později zrušené přísudkové vyhlášky. Rozdíl mezi účetním odhadem (předběžnou výší pohledávky) a konečnou cenou byl tak způsoben zásadním vnějším vlivem (zásahem státu). Poté, co správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu, podal žalobce další dodatečná daňová přiznání. Zjistil totiž, že advokátní kancelář od počátku nesprávně účtovala výnosy na dohadné účty aktivní, a to za tisíce případů vymáhání menších pohledávek na základě osmi rámcových mandátních smluv. O

výnosech z nich bylo nesprávně účtováno již při jejich převzetí. Dohadné položky přitom mají zajistit zdanění příjmů z činnosti, kterou daňový subjekt v daném účetním období vykonal, a nákladům, které při ní vynaložil, a to s přiměřenou odchylkou od skutečného výnosu, který vznikne teprve při platbě od odběratele. Zde ale byly zdaněny příjmy, kterých žalobce nikdy nedosáhne. Na základě odhadu úspěšnosti totiž byly fakturovány předpokládané výnosy vztahující se k dosud neposkytnutým službám, ovšem smlouvy spojovaly právo na vyúčtování odměny až s vymožením pohledávek. Pro účtování na dohadné účty aktivní tak nevznikl žádný právní titul. Dané případy mohly být klientovi advokátní kanceláře dokonce i vráceny a nemusely být předmětem žádné právní služby.

[6] Zadruhé se žalobce v žalobě věnoval zrušení dvou faktur vůči společnosti CASPER. Žalovaný podle žalobce nesprávně vyhodnotil kárnou judikaturu České advokátní komory (ČAK), podle níž advokát nesmí stanovit svoji odměnu tak, že vždy dostane zaplaceno, jako by právní službu ukončil. Advokát nemůže požadovat celou odměnu za službu, kterou s ohledem na ukončení mandátu nevykonal. Smluvní ujednání, která byla podkladem pro vyúčtování finančního nároku ve sporných fakturách, byla proto v rozporu s tímto rozhodnutím a advokátní kancelář svou odměnu vyúčtovala nesprávně.

[7] 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).

[8] Spor podle městského soudu spočíval v tom, v jakých zdaňovacích obdobích lze přihlédnout ke zrušení přísudkové vyhlášky, k němuž došlo až v průběhu zdaňovacího období roku 2013. Podstatné bylo, zda se vydáním nálezu Ústavního soudu změnily skutečnosti, o nichž se na dohadných účtech aktivních účtovalo (jak tvrdil žalovaný), nebo zda na těchto účtech bylo účtováno nesprávně (jak tvrdil žalobce). Městský 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. Městský soud připustil, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nezabýval námitkou, podle níž 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 skutečnost, zda bude takového výnosu skutečně dosaženo či zda se změní pravidla pro výpočet výše výnosu.

[9] V případě zdaňovacího období 2012 byla kromě otázky účtování na dohadných účtech aktivních sporná také otázka zrušení dvou faktur. V této části shledal městský soud žalobu důvodnou. Advokátní kancelář na základě mandátní smlouvy vyúčtovala odměnu ze všech převzatých případů, tedy jako by byla ve všech úspěšná. Takový postup je rozporný s rozhodovací praxí kárného senátu ČAK, podle níž může advokát při dřívějším skončení zastupování vyúčtovat jen provedené úkony právní služby.

III. Kasační řízení

[10] Proti rozsudku městského soudu podal kasační stížnost jak žalovaný, tak žalobce.

[11] Žalovaný považoval za nesprávné závěry týkající se dvou faktur vůči společnosti CASPER a navrhl zrušení rozsudku městského soudu v části, ve které soud žalobě vyhověl. Podáním ze dne 29. 3. 2022 však vzal svou kasační stížnost zpět. V této části proto NSS řízení zastavil a v tomto rozsahu rozhodl také o náhradě nákladů řízení mezi účastníky.

[12] Žalobce (stěžovatel) naproti tomu ve své kasační stížnosti argumentuje proti části rozsudku městského soudu týkající se výroku I rozhodnutí žalovaného (zdaňovací období roku 2011, ve vztahu k němuž podal žalobce dodatečné daňové přiznání jednak v roce 2014, jednak v roce 2017). Navrhl zrušení rozsudku jako celku, a to z důvodu nesprávného posouzení právní otázky a nepřezkoumatelnosti. Zopakoval, že v roce 2014 reagoval na zrušení přísudkové vyhlášky. V roce 2017 zjistil, že na dohadné účty aktivní účtoval v rozporu s § 10 odst. 7 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (č. 500/2002 Sb.), podle nějž 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.

[13] Je nepochybně rozdíl mezi opravou chyb let minulých, kterou je třeba do účetnictví promítnout retrospektivně, a změnou účetního odhadu, která se projeví prospektivně. V případě druhého dodatečného daňového přiznání (účtování o výnosech, u nichž není zřejmé, zda vzniknou) šlo podle stěžovatele jednoznačně o opravy chyb v jeho účetnictví, které se měly promítnout retrospektivně; měl proto být snížen základ daně. Městský soud nesprávně vyložil prováděcí vyhlášku, konkrétně to, o jakých výnosech lze účtovat na dohadných účtech aktivních. Podstata sporu spočívá v posouzení, zda stěžovatel byl oprávněn (povinen) účtovat o nároku na odměnu, u kterého nejen že nebyla známa jeho přesná výše, ale zároveň ani nebylo jisté, zda takový nárok vůbec vznikne. I z českých účetních standardů plyne, že nezbytnou podmínkou pro účtování na dohadné účty aktivní je existence určitého nároku, jehož výše není účetní jednotce k datu uzavření účetních knih známa. Je tedy nezbytné, aby existoval smluvní či zákonný titul potvrzující existenci nároku (viz rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2008, čj. 2 Afs 101/2008-143). U stěžovatele nešlo o změnu výše odhadu pohledávky, ale o to, že právo na odměnu vůbec nevzniklo. Nelze proto přijmout závěr městského soudu, podle kterého měl stěžovatel účtovat o nejistém výnosu. Kromě nesprávného hodnocení vytýká stěžovatel napadenému rozsudku

i nepřezkoumatelnost, neboť při formulaci kasační stížnosti musel závěry městského soudu spíše dovozovat.

[14] Žalovaný ve vyjádření trvá na tom, že korekce provedené advokátní kanceláří byly změnou v účetním odhadu, neboť advokátní kancelář postupovala podle tehdy platné přísudkové vyhlášky. Provedené korekce je tak nutné zahrnout do období 2013, ve kterém byly dostupné nové informace v důsledku vydání nálezu Ústavního soudu.

IV. Právní hodnocení

[15] Stěžovatelova kasační stížnost je důvodná.

[16] Při jejím hodnocení přebírá soud závěry, které jeho osmý senát vyslovil v nedávném rozsudku ze dne 17. 3. 2022, čj. 8 Afs 138/2019-84. (Rozsudek se týkal stěžovatelovy společnice, která v reakci na neuznání daňové ztráty podala správní žalobu k městskému soudu jako první. Stěžovatel ji později následoval se žalobou o stejném obsahu. O žalobě společnice rozhodl městský soud rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, čj. 6 Af 20/2018-68. Jeho rozsudek pak byl plně převzat rozsudkem, který je napaden v nynější věci, a logicky i kasační stížnosti obou společníků namítají totéž.)

[17] Stěžovatel namítl nesprávné právní posouzení otázky, zda jeho advokátní kancelář v postavení účetní jednotky byla oprávněna (povinna) účtovat na dohadných účtech aktivních o nároku na odměnu, ačkoli nebylo jisté, zda takový nárok opravdu vznikne. Krom toho však stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Soud se proto nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku.

[18] Je třeba zdůraznit, 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. Stěžovatel totiž s odkazem na zrušení přísudkové vyhlášky namítal, že byly zdaněny příjmy (výnosy), kterých nemůže být nikdy dosaženo, vedle toho však žalobu postavil i na zjištění, že pro účtování výnosů na základě mandátních smluv právní titul vůbec nevznikl.

[19] V kasační argumentaci se však již stěžovatel zrušením přísudkové vyhlášky nezabývá. Jeho kasační námitky směřují výhradně k tomu, že bylo účtováno o výnosech, u nichž nebylo jisté, zda v budoucnu vůbec vzniknou (jde tedy o důvod, pro který stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání v roce 2017).

[20] Toto vymezení různých argumentačních okruhů je pro posouzení kasačních námitek určující.

[21] Stěžovatel totiž již v žalobě mimo jiné výslovně upozorňoval na to, že mandátní smlouvy, na jejichž základě vymáhal pohledávky, vázaly sjednanou odměnu až na samotné úspěšné vymožení, nikoliv na převzetí případu. Tuto otázku stěžovatel v žalobě nastolil bez vazby na (oddělitelnou) otázku zrušení přísudkové vyhlášky. Tvrdil, že pro účtování

na dohadné účty aktivní vůbec nevznikl právní titul, neboť bylo účtováno o pohledávkách, které podle uzavřených smluv nevznikly.

[22] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že nárok na odměnu je advokátovi v občanském soudním řízení přiznán až na základě rozhodnutí soudu (přísudku), což však nelze vztáhnout na účtování výnosů na dohadných účtech aktivních. Dále se zabýval nejistotou o výši výnosu a dopady nálezu Ústavního soudu rušícího přísudkovou vyhlášku. Své závěry vztáhl ke zrušení přísudkové vyhlášky výslovně i v bodech 40, 44 a 45 napadeného rozsudku, které jsou z hlediska posouzení sporné otázky stěžejní. Ostatně i vymezení sporu provedené samotným městským soudem se odvíjí od zrušení přísudkové vyhlášky a týká se toho, v jakých zdaňovacích obdobích lze zrušení přísudkové vyhlášky účetně promítnout (viz bod 37 napadeného rozsudku).

[23] Tyto úvahy o výši odměny či časových (prospektivních, nebo naopak retrospektivních) dopadech zrušení přísudkové vyhlášky ale nedávají odpověď na jinou (stejně podstatnou) část žalobních námitek. Odůvodnění napadeného rozsudku totiž dostatečně nerozlišuje výše nastíněné argumentační linie, které stěžovatel již v žalobě jednoznačně vymezil, a jednu z nich nechává bez reakce. Konkrétně se městský soud nevyjádřil k argumentaci, podle níž mandátní smlouvy samy o sobě nepředstavovaly právní titul pro účtování na dohadné účty aktivní, protože nárok na odměnu spojovaly teprve s vymožením pohledávky. Městský soud sice uvedl, 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.

[24] Je pravda, že obecně není podmínkou přezkoumatelnosti, aby rozhodnutí detailně odpovídalo na každou žalobní námitku. Právě popsaná žalobní argumentace (kterou městský soud opomněl) však byla pro věc stěžejní – a z odůvodnění napadeného rozsudku není ani zřejmé, že by se s ní městský soud vypořádal implicitně či snad v kontextu dalších částí odůvodnění. Městský soud v této souvislosti ani neodkázal na závěry žalovaného, které by tak přejal a dal tím najevo, že taková reakce na dané žalobní námitky je dostatečná. Veškeré úvahy městského soudu se fakticky týkají jen jedné ze dvou předložených argumentačních linií. NSS se přitom nemůže ke sporné otázce (zda bylo účtování o odměně ze sporných mandátních smluv chybné s ohledem na nejistotu vzniku pohledávky) vyjadřovat jako první.

[25] Nelze vyjít ani z obecnějšího závěru, jímž městský soud uzavřel své úvahy k posuzované části žaloby (viz bod 46 napadeného rozsudku). Městský soud zde uvedl, že *„postup správce daně, kdy trval na prospektivním dopadu změn odhadu, je postupem, který je v souladu se zákonem (...), a to bez ohledu na skutečnost, že jednotlivé nároky žalobce jako advokáta ještě nevznikly v těchto obdobích“*. Ani v tomto ohledu totiž není vůbec zřejmé, zda se citovaný závěr vztahuje právě i k připomínané stěžovatelově argumentaci, resp. na základě jakých konkrétních úvah dospěl městský soud k tomuto závěru i ve vztahu ke sporné argumentační linii. Na dohadných účtech totiž účetní jednotky účtují o aktivech a pasivech, jejichž výši jsou zpravidla schopny odhadnout. Účtuje se na nich o skutečnostech již vzniklých, jakkoliv nemusí být v danou chvíli známa jejich přesná hodnota v penězích, nikoliv však o skutečnostech, které vzniknou v budoucnu. Při tvorbě dohadné položky aktivní proto musí mít účetní jednotka jistotu, že na výnos jí v následujícím účetním

období vznikne skutečný nárok (viz rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2007, čj. 8 Afs 36/2005-79, a ze dne 28. 6. 2016, čj. 8 Afs 154/2016-50, bod 34). Jestliže stěžovatel tuto jistotu s odkazem na obsah mandátních smluv zpochybňoval, byl městský soud povinen konkrétně a přezkoumatelně alespoň v základech vyložit, z čeho tato jistota budoucího výnosu plynula.

[26] Odůvodnění napadeného rozsudku nelze považovat za dostatečné k tomu, aby NSS mohl přezkoumat věcné (navazující) kasační námitky týkající se účtování výnosů na dohadné účty aktivní. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti zdůraznil, že musel právní názor městského soudu na věcné žalobní námitky *„spíše dovozovat“* a jeho odůvodnění nepokládá za *„dostatečně srozumitelné a rozsáhlé“*. Přestože si je NSS vědom toho, že zrušení soudního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost oddaluje posouzení věci samé, nezbylo mu než dát námitce nepřezkoumatelnosti za pravdu. To platí tím spíše, že 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. Hodnotit význam zrušení přísudkové vyhlášky a jeho vliv na výši výnosu je namístě teprve tehdy, bude-li postaveno najisto, že (budoucí jisté) výnosy měly být na základě daných smluv tímto způsobem vůbec účtovány.

V. Závěr a náklady řízení

[27] Protože městský soud řádně nereagoval na všechny žalobní námitky, NSS jeho rozsudek zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení. Byť se důvody pro zrušení týkají jen části výroku I napadeného rozsudku, považoval NSS za vhodnější jej zrušit jako celek, a to v zájmu přehlednosti dalšího řízení i proto, že rozdělovat jednotlivé části výroku pro účely rozhodnutí o kasační stížnosti není možné. NSS současně zrušil i výrok II napadeného rozsudku (o nákladech řízení), který je závislý na výroku I. Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podané stěžovatelem rozhodne městský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. dubna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu