



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Ing. Jana Kratochvíla, Ph.D., LL.M., ve věci

žalobce	Steinwies Anlagen CZ s.r.o. „v likvidaci“ se sídlem Bucharova 1314/8 158 00 Praha 13 - Stodůlky
zastoupen	JUDr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec
proti žalovanému	Specializovaný finanční úřad se sídlem Nábřeží kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2016, č. j. 33618/16/5300-21443-710979,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádná ze stran nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Předmětem sporu je skutečnost, že správce daně neuznal žalobci odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ve výši 2.967.300,- Kč, který žalobce uplatnil v souvislosti s přijatým daňovým dokladem č. 11070400 od společnosti MSB Legal, v.o.s., s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2011.
2. Žalobce je přesvědčen, že správce daně pochybil, když neuznal žalobcův nárok na odpočet DPH, který byl uplatněn v souvislosti s uvedeným daňovým dokladem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že platební výměr vydaný správcem daně je správný, neboť žalobce uplatnil příslušný odpočet daně po uplynutí lhůty stanovené k tomu zákonem, a dále proto, že příslušný odpočet daně byl ze strany žalobce uplatněn opakovaně, kdy předtím byl již jednou uplatněn za zdaňovací období měsíce srpna 2014.
3. Proti platebnímu výměru správce daně žalobce podal odvolání, o němž bylo rozhodnuto odvolacím rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 8. 2016, proti němuž směřuje žaloba.
4. Žalobce má za to, že napadené odvolací rozhodnutí, jakož i jemu předcházející platební výměr správce daně, byly vydány v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), v důsledku čehož byl žalobce závažným způsobem zkrácen na svých zákonných právech.

II.

Shrnutí žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobce se žalobou ze dne 3. 10. 2016 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a přiznání nákladů řízení, přičemž rozporuje oba uvedené důvody, kterými správce daně odůvodnil platební výměr a jež byly potvrzeny následně žalovaným v odvolacím řízení.
6. Pokud se týká závěru žalovaného, podle něhož byl předmětný nárok na odpočet daně uplatněn po uplynutí tříleté lhůty, kterou k takovému uplatnění zákon poskytuje, žalobce namítá, že žalovaný tento svůj závěr opírá o předpoklad, že příslušná lhůta počala běžet již v okamžiku, kdy společnost MSB Legal, v.o.s. obdržela v roce 2010 od žalobce zálohy na její budoucí služby pro žalobce. Dle názoru žalovaného byl při úhradě těchto záloh specifikován jejich účel, resp. byly specifikovány konkrétní právní služby, k nimž se tyto zálohy měly vztahovat. Takový předpoklad žalovaného (a předtím i správce daně) je však dle žalobce zcela nesprávný i nepodložený.
7. Žalobce je přesvědčen o tom, že nárok na odpočet daně z daňového dokladu č. 11070400 vystaveného společností MSB Legal, v.o.s., na kterém je uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění 31. 12. 2011, za měsíc listopad 2014, byl uplatněn včas, neboť k datu 30. 11. 2014 neuplynula tříletá lhůta, ve které lze tento nárok na odpočet uplatnit. Žalobce se v tomto svém závěru opírá o ustanovení § 73 odst. 3 ZDPH ve spojení s § 72 odst. 3 ZDPH. Dle názoru žalobce přijetí zálohových plateb ze dne 24. 2. 2010, 30. 8. 2010, 30. 3.

2011, na které poukazuje žalovaný ve svém rozhodnutí, nezakládalo povinnost přiznat DPH. Platbou zakládající povinnost přiznat daň v kontextu § 21 odst. 1 ZDPH a čl. 65 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice o DPH**“) není zaplacení jakékoli částky. Dle čl. 65 Směrnice o DPH daňová povinnost vzniká v případě přijetí platby před poskytnutím přijetí služby, pokud takto přijatá platba je dostatečně konkrétní a je z ní zřejmé, k jakému plnění se vztahuje. V daném případě je z obsahu správního spisu zřejmé, že příslušné zálohy tyto podmínky nesplňovaly, tj. nebyly dostatečně konkrétní s vazbou na konkrétní budoucí plnění. Článek 65 Směrnice o DPH se aplikuje v případech, kdy je plnění přesně specifikováno v okamžiku uskutečnění zálohové platby. Zálohy, které se nevážou ke konkrétnímu plnění, nemohou založit k okamžiku jejich zaplacení vznik daňové povinnosti. Pokud tedy zdanění podléhají pouze ty platby poskytnuté před uskutečněním zdanitelného plnění, které se váží ke konkrétnímu plnění, které má být v budoucnu poskytnuto, pak nutno konstatovat, že ve vztahu k výše zmiňovaným zálohám povinnost přiznat a odvést daň na straně příjemce těchto plateb nevznikla, tj. nevznikl ani nárok na odpočet daně na straně žalobce. Z toho důvodu nelze od příslušných záloh odvozovat počátek běhu tříleté lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně, jak to činí žalovaný ve svém rozhodnutí.

8. Žalobce zdůrazňuje, že jeho na straně probíhalo více rozsáhlých projektů, na kterých se měla společnost MSB Legal, v.o.s., coby poskytovatel právních služeb podílet. K tomu žalobce poukazuje na delší časový odstup těchto záloh a konkrétního přijatého plnění, které bylo předmětem projednávaného daňového dokladu s datem uskutečnění daňového plnění k 31. 12. 2011. Žalobce kategoricky odmítá nepodložený závěr žalovaného, podle něhož měl být již při přijetí záloh v roce 2010 „*dán jejich účel (= předmět poskytovaných služeb, tzn. právní služby, období roku 2011 i konkrétní projekt, ke kterému se vztahují, tj. projekt RCD)*“. Žalovaný neuvádí, z čeho tyto skutečnosti dovozuje a jeho závěry jsou proto nepřezkoumatelné. Žalobce dále uvádí, že správci daně musela být z jeho úřední činnosti zřejmá skutečnost, že spolupráce mezi žalobcem a společností MSB Legal, v.o.s., překračovala rámec pouze jediného projektu, tedy, že projektů, ve kterých byly využívány právní služby uvedené právní kanceláře, bylo více.
9. Žaloba uvádí, že s ohledem na skutečnost, že i) na předmětném daňovém dokladu s DUZP 31. 12. 2011 byly odečteny zálohové platby, které byly zaplacený v časovém předstihu 22 až 9 měsíců před uskutečněním konkrétního zdanitelného plnění, které je vymezeno na daňovém dokladu, ii) dále s ohledem na skutečnost, že na zálohových fakturách není specifikováno budoucí plnění, a iii) dále s ohledem na skutečnost, že k přijatým platbám nebyly ze strany příjemce těchto plateb vystaveny daňové doklady, jejichž dispozice je jednou ze základních podmínek dle § 73 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně, žalobce při uplatnění nároku na odpočet daně na základě předmětného daňového dokladu postupoval v souladu s § 21 odst. 1 ZDPH, čl. 65 Směrnice o DPH a výše zmiňovanou judikaturou Evropského soudního dvora. Ze strany žalobce se jednalo o finanční plnění poskytnuté na budoucí právní služby, které nebyly v okamžiku úhrady těchto záloh nějak detailně specifikovány a konkretizovány.
10. Žalobce také poukazuje na rozsudek Evropského soudního dvora C-419/02 v případě *BUPA Hospitals* ze dne 21. 2. 2006, jehož názory jsou dle něj analogicky aplikovatelné na řešený případ. Obdobně pak cituje blíže nespecifikovanou komentářovou literaturu.

11. Pokud se jedná o závěr žalovaného, že žalobce nemá nárok na příslušný odpočet daně z důvodu, že tento odpočet uplatnil již dříve za zdaňovací období srpen 2014, bylo by takový závěr možno akceptovat pouze v případě, že by byl žalobci tento odpočet daně za zdaňovací období srpen 2014 skutečně přiznán a vyměřen. Tak se tomu ovšem nestalo, neboť správce daně uvedený odpočet daně odmítl a příslušný nárok žalobci nepřiznal. V tomto ohledu nelze akceptovat tvrzení žalovaného, že žalobcovo „základní právo na odpočet DPH bylo v srpnu 2014 realizováno a spotřebováno“.
12. Žalobce namítá, že žádný právní předpis nevylučuje, aby tímto způsobem postupoval, tj. aby odpočet daně uplatnil ve stanovené lhůtě opakovaně, pokud původní uplatnění tohoto odpočtu nevedlo k jeho vyměření. Ostatně sám žalovaný ve svém rozhodnutí připouští, že v žádném ustanovení ZDPH není stanovena striktní podmínka, že nárok na odpočet nesmí být uplatněn opakovaně. Na druhé straně žalovaný zcela opačně uvádí, že tato podmínka vyplývá z jazykového výkladu současných podmínek zákona. Argumentace žalovaného je tak vnitřně rozporná a nepřiliš srozumitelná.
13. Žalobce má za to, že zcela nepatřičná je žalovaným použitá aplikace „zásady věci pravomocně rozhodnuté“, neboť tato zásada má v daňovém řádu (§ 101 odst. 4) charakter a význam, který na daný případ vůbec nedopadá. Podle citovaného ustanovení zákona lze přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou. Ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že v daném případě nebylo daňovému subjektu jím uplatňované právo přiznáno, tedy nelze dovozovat, že by daňový subjekt nemohl na základě § 101 odst. 4 daňového řádu toto právo opětovně uplatnit.
14. Závěrem žalobce namítá, že argumentace žalovaného, která se týká opětovného uplatnění příslušného odpočtu daně, je z hlediska předchozího průběhu řízení překvapivá, neboť tímto směrem nebyla dříve argumentace správce daně ani žalovaného vedena. V tomto směru nutno považovat závěry žalovaného za bezpředmětné, neboť v průběhu daňového řízení nebyly s žalobcem nijak projednány a ten tak neměl možnost se k nim kvalifikovaně vyjádřit a vznést k nim své výhrady. Žalobce namítá, že nové právní hodnocení dané věci ze strany žalovaného mělo vést k postupu dle citovaného ustanovení zákona a pokud se tak nestalo, je tato skutečnost sama o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
15. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě doručeném městskému soudu dne 18. 11. 2016 s názorem žalobce nesouhlasí a navrhuje žaloba zamítnout jako nedůvodnou.
16. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH včas, neboť na předmětném daňovém dokladu je jasně specifikováno, k jakým účelům se zálohy vztahovaly, a to k poskytování právní pomoci za měsíc prosinec roku 2011. Z protokolu o místním šetření, č. j. 6316619/14/2005-05500404745, je dále zřejmé, že tyto právní služby měly být poskytovány k projektu RCD v průběhu roku 2011. Při přijetí zálohových plateb byl tedy znám jak předmět poskytovaných služeb, tak období, za které byly poskytovány, i konkrétní projekt, ke kterému se vztahovaly. Dle žalovaného v souvislosti s uvedeným tak neobstojí ani argument žalobce článkem 65 Směrnice o DPH a rozsudkem *BUPA Hospitals*, neboť jak je již uvedeno výše, účel předmětných záloh byl v okamžiku jejich úhrady jasně specifikován a konkretizován, a tak v souladu s § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty i s čl. 65 Směrnice o DPH vznikla daňová povinnost, od které se odvíjí možnost uplatnění nároku na odpočet daně, ke dni přijetí úplaty předcházejícímu poskytnutí služby.

17. Ohledně druhé žalobní námitky žalovaný trvá na svém názoru, že opakované uvedení nároku na odpočet daně, když první nárok na odpočet daně byl správcem daně odmítnut, je s podmínkami stanovenými v ZDPH neslučitelné. Žalobce má dle § 72 a násl. ZDPH právo uplatnit nárok na odpočet, přičemž tím, že žalobce tento nárok uplatnil již za zdaňovací období srpen 2014, jeho právo na odpočet daně bylo realizováno a spotřebováno.
18. Meritornímu posouzení nároku na odpočet daně nadto brání i zásada *res iudicata*, resp. *res administrata*, neboť oprávněnost uplatněného odpočtu byla již jednou předmětem prověřování v rámci postupu k odstranění pochybností a o uplatněném nároku na odpočet bylo již pravomocně rozhodnuto platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, č. j. 220317/15/2005-52522-110434. Pokud žalobce s neuznáním jeho nároku na odpočet daně nesouhlasil, mohl se proti uvedenému platebnímu výměru bránit prostřednictvím opravných a dozorčích prostředků, což však neučinil. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou žalobce ohledně bezpředmětnosti uvedených závěrů, neboť s žalobcem nebyly projednány a neměl možnost se k nim vyjádřit. Dle § 115 odst. 2 daňového řádu, na který odkazuje i žalovaný, je odvolací orgán povinen, pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně, seznámit odvolatele s tímto odlišným právním názorem a umožnit mu se k němu vyjádřit a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, a to za podmínky, že tato změna právního názoru by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V daném případě tomu tak ovšem nebylo. Správce daně neuznal žalobcův nárok na odpočet daně, neboť byl uplatněn až po uplynutí tříleté lhůty pro jeho uplatnění. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný dospěl ke stejnému názoru jako správce daně, tedy že nárok na odpočet nebyl uplatněn v zákonné lhůtě, přičemž nadto se žalovaný vyjádřil také k otázce jeho opakovaného uplatnění. Žalovaný tak nebyl povinen žalobce se svým právním názorem seznamovat, neboť jeho závěr ohledně nepřípustnosti opakovaného uplatnění nároku na odpočet daně by neovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce, neboť žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně z důvodu uplatnění nároku na odpočet daně až po uplynutí zákonné lhůty pro jeho uplatnění. Žalovaný shrnuje, že tyto námitky žalobce považuje za nedůvodné.
19. Žalobce pak replikou ze dne 19. 12. 2016 reagoval na vyjádření žalovaného, v němž nicméně nesdělil v podstatě ničeho nového a zopakoval své argumenty.

III.

Posouzení žaloby

20. Žaloba byla podána v zákonem stanovené lhůtě 2 měsíců od doručení napadeného rozhodnutí žalobci. Městský soud napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.
21. Po prostudování podání stran a správního spisu dospěl městský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Městský soud se nejprve zabýval první žalobní námitkou, a sice problematikou včasného/opožděného uplatnění nároku na odpočet DPH.

23. Vycházel přitom z následující právní úpravy.
24. Dle § 21 odst. 1 ZDPH ve znění do 30. 6. 2017: „*Daň je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.*“
25. Dle § 72 odst. 3 ZDPH: „*Nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*“
26. Dle § 73 odst. 3 ZDPH: „*Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Po uplynutí této lhůty je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud a) mu vznikla povinnost tuto daň přiznat, nebo b) toto zdanitelné plnění použije pro účely plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).*“
27. Mezi stranami se stala sporná aplikace uvedených ustanovení ZDPH, když žalovaný neuznal žalobci odpočet daně provedený ve zdaňovacím období 11/2014. Dle žalovaného vznikl žalobci nárok na odpočet daně v momentě, kdy uhradil zálohové platby ze dne 24. 2. 2010, 30. 8. 2010, 30. 3. 2011, tedy v momentě, kdy *nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat*. Tyto nároky dle žalovaného tedy ve smyslu § 73 odst. 3 ZDPH zanikly, neboť uplynula tříletá lhůta pro jejich uplatnění. Žalobce naopak namítá, že skutečností zakládající povinnost daň přiznat nastala až ve zdaňovacím období 12/2011, kdy bylo ze strany společnosti ŠACHTA & PARTNERS, v.o.s., fakturováno za provedení 4239 hodin právních služeb s jednotkovou cenou 3.500,- Kč. Dle mínění žalobce proto byla tříletá lhůta pro uplatnění odpočtu zachována.
28. Tuzemská úprava obsažená v ZDPH je do značné míry implementací evropských předpisů a zejména pak Směrnice o DPH. Pojmy „*uskutečnění zdanitelného plnění*“ a „*povinnost přiznat daň*“, které jsou vymezeny v čl. 62 Směrnice o DPH, patří mezi stěžejní stavební prvky unijního (a také tuzemského) systému daně z přidané hodnoty, neboť dotčená právní úprava od nich odvozuje řadu dalších právních následků a souvislostí.
29. „*Článek 62 vymezuje ‚uskutečnění zdanitelného plnění‘ jako situaci, při níž jsou naplněny podmínky pro vznik povinnosti přiznat daň (směrnice doslovně hovoří o naplnění podmínek pro ‚vznik daňové povinnosti‘, což pojmoslovím tuzemské právní úpravy odpovídá vzniku povinnosti přiznat daň. Z uvedeného lze dovodit, že povinnost přiznat daň může vzniknout nejdříve v okamžiku, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, tj. optikou čl. 63 v momentě, kdy je dodáno zboží nebo poskytnuta služba (uvedená povinnost může za určitých okolností vzniknout i později - viz zejména čl. 66 Směrnice). Toto představuje výchozí chronologické uspořádání, ze kterého Směrnice připouští pouze jedinou výjimku, a to v čl. 65. Dle tohoto ustanovení vzniká povinnost přiznat daň převzetím platby, pokud je tato platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby (tj. dojde-li, zjednodušeně řečeno, k poskytnutí zálohy).*“ (BRANDEJS, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Komentář k § 20a; zvýraznění provedeno městským soudem.)
30. V předmětném případě jde právě o aplikaci zmíněné výjimky, která byla v rozhodné době upravena v § 21 odst. 1 ZDPH, přičemž s účinností od 1. 7. 2017 byla úprava vzniku povinnosti přiznat daň při dodání zboží a poskytnutí služby samostatně vyčleněna do

nového § 20a ZDPH. Úprava obsažená v tomto „novém“ ustanovení nicméně v podstatě navázala na předchozí úpravu a podrobněji ji rozpracovala ve smyslu relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) – viz důvodovou zprávu k novelizačnímu zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Z tohoto důvodu městský soud mj. cituje také komentářovou literaturu vztahující se k § 20a ZDPH.

31. Zmíněná relevantní judikatura SDEU se vyvíjí již řadu let, přičemž za stěžejní pro řešení případu lze považovat žalobcem odkazovaný rozsudek ve věci *BUPA Hospitals*. V tomto rozhodnutí SDEU formuloval závěr, že pro to, aby za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění bylo považováno zaplacení zálohy na zboží či služby, je nutné, „*aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy především, jak konstatoval generální advokát v bodě 100 svého stanoviska, aby v okamžiku zaplacení zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny*“ (bod 48 cit. rozsudku).
32. SDEU taktéž zdůrazňuje nutnost restriktivního výkladu při aplikaci čl. 65 Směrnice o DPH, neboť jde o výjimku z obecného pravidla. I navzdory tomuto apelu nicméně městský soud učinil závěr, že žalovaný v daném případě nepochybil.
33. Jak vyplývá z protokolu správce daně o ústním jednání ze dne 26. 2. 2015, č. j. 1219537/15/2005-61561-404142, žalobce k předmětné faktuře vystavené advokátní kanceláří ŠACHTA & PARTNERS, v.o.s., uvedl, že se jednalo o fakturu za právní služby týkající se zakázky pro společnost RCD Radiokomunikace. Veškeré smlouvy související se zakázkou byly dle žalobce připravovány zmíněnou advokátní kanceláří, přičemž ze zakázky nakonec proběhla pouze nultá etapa. Žalobce v žalobě nicméně namítá, že v okamžiku úhrady záloh ze dne 24. 2. 2010, 30. 8. 2010 a 30. 3. 2011, nebylo mezi stranami konkretizováno, jaké právní služby budou na základě složených záloh prováděny, neboť uvedená advokátní kancelář poskytovala žalobci právní poradenství v souvislosti s více projekty. Žalovaný pak považuje toto tvrzení za účelové, když tvrdí, že žalobce musel vědět, že dané zálohové platby poskytuje v souvislosti s právními službami souvisejícími se zakázkou pro společnost RCD Radiokomunikace, neboť v té době již mezi žalobcem (tehdy působícím pod obchodní firmou ALSEDA s.r.o.) a RCD Radiokomunikace spol. s r. o. byla uzavřena smlouva o dílo ze dne 5. 6. 2009 související se zmíněnou zakázkou.
34. Městský soud nicméně považuje předestřený spor o konkretizaci právních služeb ve vztahu k tomu kterému projektu za nadbytečný, neboť v momentě, kdy byly zálohy ze strany žalobce poskytnuty na právní služby v určité hodinové sazbě podléhající jasně stanovené sazbě DPH, došlo mezi stranami k dostatečně konkrétnímu určení budoucího poskytnutí služby. Z obsahu správního spisu pak nevyplývalo nic, co by tuto skutečnost zpochybnilo.
35. Sám žalobce uvedl, že poskytnuté zálohy byly určeny na úhradu právních služeb v souvislosti s jeho projekty. Tato samotná skutečnost je v očích soudu dostačující pro konkretizaci plnění ve smyslu shora nastíněné judikatury SDEU ve vztahu k úpravě nyní obsažené v čl. 65 Směrnice o DPH. Povaha dané služby nemohla být zaměněna za jiný druh služby, jež by hypoteticky mohla podléhat jiné sazbě DPH, neboť advokátní kancelář podniká v oblasti advokacie, tedy poskytování právních služeb. Právní služby mohou mít velmi rozličnou podobu, kterou často ani sám advokát není schopen v době uzavření smlouvy (a složení zálohy) přesně specifikovat, neboť reaguje v průběhu času na vývoj

kauzy či kauz klienta. Zjednodušeně shrnuto, žalobce poptal právní služby (tedy určité genericky vymezené plnění), které měl v budoucnu čerpat na principu paušální hodinové sazby, a toto plnění nemohlo být zaměněno za jiné. Z daného vyplývá, že došlo k dostatečné specifikaci zdanitelného plnění pro účely aplikace výjimky dle čl. 65 šesté směrnice, resp. § 21 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění.

36. Tento závěr soudu podporuje také komentářová literatura: „[P]ro účely „dostatečně jistého“ vymezení předmětu plnění (jakožto předpokladu existence přímého vztahu mezi tímto plněním a obdrženým protiplněním) není vždy nezbytné, aby se každá jednotlivá platba vztahovala k individualizované a přesně konkretizované položce plnění (příkladem může být poskytnutí služby, jejíž podstata spočívá v permanentní připravenosti poskytnout v předem nestanoveném okamžiku zákazníkem vyžadované služby, jejichž věcný a kvalitativní rámec byl předem sjednán a kde je úplata stanovena na paušální bázi).“ (BRANDEJS, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Komentář k § 20a.)
37. K žalobcem namítané aplikovatelnosti závěrů rozsudku SDEU ve věci *BUPA Hospitals* městský soud uvádí, že není případná, neboť se liší skutkový základ obou případů. Ve věci *BUPA Hospitals* (velice zjednodušeně řečeno) byl řešen případ dvou *de facto* „prázdných“ společností, které sloužily k objednávání zdravotnického materiálu dle aktuálních potřeb zdravotnických zařízení. Jejich spolupráce fungovala na základě rámcové smlouvy, jejíž přílohou byl ceník zdravotnického materiálu, který sloužil jako podklad pro dílčí objednávky, jež nebyly v době uzavření rámcové smlouvy známy. Druh poptávaného zboží tedy byl specifikován až v momentě konkrétní dílčí objednávky, která byla považována za jednotlivé zdanitelné plnění. To je značný rozdíl oproti řešené situaci, kdy poptávané plnění bylo genericky specifikováno již v době placení zálohových plateb.
38. Městský soud dodává, že žalobcem namítaná skutečnost, že na zálohových fakturách nebylo plnění specifikováno, nemůže na shora uvedeném závěru ničeho změnit. Stejně tak nevnímá městský soud jako rozpornou skutečnost, že žalobci nebyly vydány daňové doklady k přijatým zálohovým platbám, protože pokud nebyly vydány, dle § 73 odst. 5 ZDPH mohl nárok prokázat jiným způsobem. Navíc nejpozději od 12/2011 disponoval předmětnou fakturou, kterou mohl použít jako daňový doklad pro účely odpočtu DPH.
39. Vzhledem ke shora uvedeným závěrům došel městský soud k závěru, že žalobce svůj nárok na odpočet DPH uplatnil po uplynutí zákonem stanovené tříleté lhůty, a tento nárok proto zanikl. S ohledem na tuto skutečnost už se městský soud dále nezabýval druhou žalobní námitkou spočívající v nesouhlasu s argumentací žalovaného o „spotřebování“ práva na uplatnění odpočtu DPH.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl Městský soud v Praze k závěru, že žaloba není důvodná.
41. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce neměl v řízení úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. července 2020

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu