

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Steinwies Anlagen CZ s.r.o. „v likvidaci“**, se sídlem Bucharova 1314/8, Praha, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2016, č. j. 33618/16/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 7. 2020, č. j. 8 Af 70/2016-36, ve znění opravného usnesení ze dne 30. 10. 2020, č. j. 8 Af 70/2016-54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 12. 5. 2015, č. j. 3781353/15/2005-52522-110434 (dále jen „platební výměr“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 4.046 Kč. Neuznal nadměrný odpočet této daně uplatněný žalobkyní ve výše 2.967.300 Kč v souvislosti s daňovým dokladem č. 110701819, evidovaný u žalobkyně pod č. 11070400 (dále jen „doklad č. 11070400“), vystaveným společností ŠACHTA & PARTNERS, v. o. s., [nyní MSB Legal, v.o.s.], (dále jen „advokátní kancelář“), z důvodu uplynutí tříleté lhůty k jejímu uplatnění.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 27. 7. 2020, č. j. 8 Af 70/2016-36 (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Městský soud vyhodnotil, že mezi účastníky řízení se stala spornou aplikace na věc dopadajících ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zejména pak otázka, zda byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněn včas či nikoliv. Žalovaný totiž neuznal žalobkyni odpočet daně z přidané hodnoty, který uplatnila ve zdaňovacím období listopad 2014, neboť měl za to, že nárok na něj vznikl již v okamžiku uhrazení zálohových plateb (24. 2. 2010, 30. 8. 2010, 30. 3. 2011), kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat podle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s § 21 odst. 1 téhož zákona. Z uvedeného důvodu měl žalovaný za to, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl uplatněn po uplynutí tříleté lhůty pro jeho uplatnění ve smyslu § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně naopak zastávala stanovisko, že skutečnosti zakládající povinnost přiznat daň, tedy okamžik vzniku nároku na odpočet daně, nastaly až ve zdaňovacím období prosinec 2011, kdy došlo k fakturaci 4.239 hodin právních služeb za jednotkovou cenu 3.500 Kč od advokátní kanceláře dokladem č. 11070400.

[5] Městský soud nejprve předestřel relevantní platnou právní úpravu (§ 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, § 72 odst. 3 a § 73 odst. 3 téhož zákona) a tuto porovnal se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), zejména s jejími čl. 62 a 65. Na základě rozboru této právní úpravy shrnul, že povinnost přiznat daň vzniká nejdříve v okamžiku, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v okamžiku, kdy je dodáno zboží nebo poskytnuta služba. Z uvedeného však existuje výjimka zakotvená právě v § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a obdobně i v čl. 65 směrnice, podle nichž vzniká povinnost přiznat daň převzetím platby, pokud je tato platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[6] S odkazem na komentářovou literaturu i rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-419/02, *BUPA Hospitals* (dále jen „SDEU“ a „rozsudek ve věci BUPA“), následně městský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci jde právě o tuto výjimku. Upozornil, že v uvedeném rozsudku SDEU stanovil předpoklady, za nichž se zaplacení zálohy na zboží či služby považuje za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. Musí být známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo poskytnutí služby, tedy již v okamžiku zaplacení zálohy musí být budoucí zboží nebo služby přesně vymezeny. Uvedený předpoklad měl v dané věci městský soud v případě zálohových plateb provedených žalobkyní za splněné. Bylo totiž zřejmé, že zálohy platí na právní služby advokátní kanceláře za cenu stanovenou v určité hodinové sazbě, která podléhala jasně stanovené sazbě daně z přidané hodnoty. Tím strany dostály dostatečně určitému vymezení budoucího plnění (právních služeb). Pro svoji povahu nemohly být tyto služby zaměněny za jiný druh plnění, a tudíž nebylo možné uvažovat ani o jiné sazbě daně z přidané hodnoty. Městský soud tudíž považoval za správný závěr žalovaného o opožděném uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty podle dokladu č. 11070400 ve zdaňovacím období listopad 2014.

[7] Městský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle níž nebylo na zálohových fakturách specifikováno plnění, které bylo předmětem záloh, stejně jako tvrzení, že k přijatým zálohovým platbám nebyly vydány daňové doklady. Městský soud odkázal na § 73 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého mohla žalobkyně prokázat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i jiným způsobem, a zdůraznil, že v prosinci 2011 již příslušnou fakturou disponovala (byl jím doklad č. 11070400), tudíž ji mohla jako daňový doklad pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty využít včas.

[8] Městský soud tedy přisvědčil závěru žalovaného o opožděném uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Z uvedeného důvodu nepovažoval za nutné se zabývat další žalobní námitkou směřující proti závěru žalovaného, podle nějž v daném případě bylo právo žalobkyně na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty v souvislosti s dokladem č. 11070400 dříve spotřebováno, neboť tentýž nárok na odpočet na základě téhož dokladu uplatnila již ve zdaňovacím období srpen 2014; tedy správce daně o tomto nároku již jednou rozhodl (neuznal ho) a žalobkyně se proti jeho závěru nebránila.

III.

[9] Proti napadenému rozsudku brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka předně upozorňuje na nedůslednost přístupu městského soudu k projednávané věci, jež se projevila chybným označením žalovaného v napadeném rozsudku (v něm byl jako žalovaný označen Specializovaný finanční úřad - poznámka soudu).

[11] Stěžovatelka se neztotožňuje se závěrem městského soudu o opožděném uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nesouhlasí totiž s tím, že zálohové platby se vztahovaly ke konkrétním budoucím službám. Spojitost mezi uhrazenými zálohami a konkrétními budoucími službami měl nejen tvrdit, ale i prokázat žalovaný, k čemuž nedošlo. Žalovaný pouze tvrdil, že zálohy byly vázány na projekt *„RCD Radiokomunikace“* (dále jen „projekt RCD“), aniž uvedl, na základě čeho k tomuto závěru dospěl. Tím zatížil napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka zdůrazňuje, že pracovala na více projektech, na nichž se podílela advokátní kancelář, tudíž v okamžiku zaplacení zálohových plateb nemohlo být zřejmé, k jakým konkrétním právním službám a ke kterým projektům se tyto zálohy vztahovaly. Městský soud se tímto vztahem mezi zálohami a konkrétním projektem blíže nezabýval, naopak dovodil, že spojitost s konkrétním projektem není zcela určující. Tím se však ocitl mimo rámec závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí, jelikož uvedl jiné důvody pro neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty než ty uvedené správcem daně a žalovaným.

[12] Stěžovatelka je přesvědčena, že odpočet daně z přidané hodnoty na základě dokladu č. 11070400 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 12. 2011 uplatnila v listopadu 2014 včas, neboť k datu 30. 11. 2014 ještě neuplynula tříletá lhůta, ve které lze tento nárok podle § 73 odst. 3 daňového řádu uplatnit. Přijetí zálohových plateb nezakládalo povinnost přiznat daň z přidané hodnoty. Podle čl. 65 směrnice vzniká daňová povinnost v případě přijetí platby před poskytnutím služby jen tehdy, je-li přijatá platba dostatečně konkrétní a je z ní zřejmé, k jakému budoucímu plnění se vztahuje. Zaplacené zálohy v dané věci tyto podmínky nesplňovaly, neboť zde nebyla dostatečná vazba na konkrétní budoucí plnění.

Od jejich úhrady proto nelze odvozovat počátek běhu tříleté lhůty k uplatnění nároku na odpočet daně.

[13] Tato tvrzení stěžovatelka opírá o rozsudek ve věci BUPA, v němž SDEU nyní posuzovanou problematiku podrobně rozebral a uvedl, že výjimka z obecného pravidla, podle něhož daňová povinnost vzniká poskytnutím služby, musí být vykládána restriktivně. SDEU v tomto rozsudku podle stěžovatelky také zdůraznil nutnost přesného vymezení budoucích poskytovaných služeb v okamžiku placení záloh. Stěžovatelka na základě právě uvedeného nesouhlasí s výkladem podaným městského soudu, který nepřiměřeně extenzivním výkladem pravidla obsaženého v čl. 65 směrnice dospěl k závěru, že postačuje, že se zálohy zaplacené v dané věci advokátní kanceláři vztahovaly k právním službám v určité hodinové sazbě. Podle stěžovatelky mohlo být plnění zaměněno za jiné, neboť budoucí služby v době placení záloh nebyly přesně vymezeny.

[14] Stěžovatelka shrnuje, že zálohové platby byly odečteny v dokladu č. 11070400, a teprve ten konkretizoval zdanitelné plnění. Naopak na zálohových fakturách nebylo nijak specifikováno budoucí plnění a k přijatým zálohám nebyly ze strany advokátní kanceláře také vystaveny daňové doklady, což je jedna ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka tudíž při uplatnění nároku na odpočet uvedené daně postupovala v souladu s § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, čl. 65 směrnice i judikaturou SDEU.

[15] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá též nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jednak má za to, že se městský soud nezabýval žalobní námitkou, podle níž jí advokátní kancelář nevystavila daňové doklady na základě přijatých záloh, a tudíž nemohla uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s těmito zálohami. Městský soud dále opomenul vypořádat i námitku týkající se porušení zásady neutrality, která je jedním ze základních principů systému daně z přidané hodnoty, neboť jí daňové orgány neumožnily uplatnit nárok na odpočet daně.

IV.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti připojuje k posouzení sporných otázek městským soudem, setrvává na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, na svém vyjádření k žalobě a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

[17] K jednotlivým stížnostním námitkám žalovaný uvádí, že městský soud usnesením ze dne 30. 10. 2020, č. j. 8 Af 70/2016-36, zhojil nesprávné označení žalovaného v napadeném rozsudku, které označil za chybu v psaní nemající vliv na výrok ani odůvodnění napadeného rozsudku; s tím se žalovaný ztotožňuje.

[18] K nesprávnému posouzení sporné otázky o opožděném uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty žalovaný dále uvádí, že na dokladu č. 11070400 je jasně specifikováno, k jakým účelům se zálohy vztahovaly (poskytování právní pomoci za měsíc prosinec 2011). K tomu upozorňuje na protokol o místním šetření č. j. 6316619/14/2005-05500-04745 (dále jen „protokol o místním šetření“), z nějž je zřejmé, že tyto právní služby měly být poskytovány k projektu v průběhu roku 2011. Při přijetí zálohových plateb byl znám jak předmět služeb, tak období, za které byly poskytovány, tak i konkrétní projekt, ke kterému se vztahovaly (projekt RCD). Žalovaný tudíž

nesouhlasí ani s námitkou o extenzivním a chybném výkladu čl. 65 směrnice městským soudem. S ohledem na dostatečnou specifikaci účelu předmětných záloh na právní služby advokátní kanceláře nemohla být zaměněna ani povaha dané služby za jiný druh služeb hypoteticky podléhajících jiné sazbě daně z přidané hodnoty.

[19] K tvrzené shodě nynější věci s případem řešeným v rozsudku ve věci BUPA žalovaný odkazuje na odst. 37. napadeného rozsudku, v němž městský soud podrobně rozvedl skutkové odlišnosti obou případů. Absence daňových dokladů ve vztahu k jednotlivým zálohám, na niž také stěžovatelka upozorňovala, na posouzení věci nemůže podle žalovaného nic změnit, protože v prosinci 2011 již stěžovatelka disponovala dokladem č. 11070400, který mohla použít pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty včas.

[20] K námitce porušení zásady neutrality žalovaný dodává, že nezpochybňuje, že stěžovatelce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vznikl, avšak stěžovatelka jej neuplatnila v zákonem stanovené lhůtě. Skutečnost, že opožděný nárok nelze uznat, neznamená porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty. Podle žalovaného se jedná o námitku bezpředmětnou.

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá mimo jiné nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí i napadeného rozsudku. Má za to, že žalovaný neodůvodnil a ničím nepodložil, jak dospěl k závěru, že zaplacené zálohy se vztahovaly k projektu RCD. Městský soud se pak nezabýval námitkou, že advokátní kancelář stěžovatelce nevystavila daňové doklady na základě přijatých záloh, a proto stěžovatelka nemohla odpočet daně uplatnit v době jejich úhrady. Městský soud opomněl vypořádat i námitku týkající se porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty ze strany daňových orgánů. Nejvyšší správní soud se proto zabýval nejprve těmito námitkami. Bylo by totiž předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek, potažmo i napadené rozhodnutí, ze stěžovatelkou tvrzených důvodů rozhodnutím nepřezkoumatelným.

[24] Nejvyšší správní soud k namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí předesílá, že v žalobě tuto námitku stěžovatelka vznesla veskrze obecně, když v samém závěru žaloby uvedla, že *„finanční orgány skutečnosti namítané žalobcem nevyhodnotily správně a neuvedly dostatečné důvody pro to, aby jejich postup, výrazně zasahující do ústavních práv žalobce, bylo možné považovat za opodstatněný a řádně zdůvodněný.“* Je tak logické, že městský soud se nikterak blíže nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nevěnoval. Z toho, že jej však v rozsahu žalobních bodů přezkoumal, je zřejmé, že implicitně napadené rozhodnutí považoval za přezkumu způsobilé. S tím se nyní z dále uvedených důvodů ztotožňuje i Nejvyšší správní soud.

[25] Ten se ve své rozhodovací činnosti problematikou nepřezkoumatelných správních rozhodnutí opakovaně zabýval a zastává názor, že o nepřezkoumatelnost rozhodnutí

správního orgánu pro nedostatek důvodů jde zejména tehdy, pokud z jeho odůvodnění není patrné, proč správní orgán rozhodl způsobem uvedeným ve výroku rozhodnutí (tyto důvody přitom musí vycházet z provedeného dokazování a musí být jasné a přesvědčivé) nebo jak se vypořádal s připomínkami a námitkami účastníků řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-118, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení správního rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost je přitom vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů nelze takové rozhodnutí meritorně přezkoumat.

[26] Jedná-li se o namítaný nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze stěžovatelce přisvědčit. Žalovaný v odst. [32] napadeného rozhodnutí vysvětlil, že z protokolu o místním šetření vyplývá, že právní služby měly být poskytovány v průběhu roku 2011 k projektu RCD a že při přijetí plateb byl dán jejich účel (právní služby) i období (rok 2011) i konkrétní projekt (RCD). S poukazem na doklad č. 11070400 také upozornil, že v něm bylo jasně uvedeno, k jakým účelům se vztahovaly zaplacené zálohy. Napadené rozhodnutí tudíž shora uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost vyhovuje. Žalovaný dostatečně jasně odůvodnil svůj závěr vyslovený ve výroku napadeného rozhodnutí, které se opírá o skutečnosti obsažené ve správním spisu. Nesouhlas stěžovatelky se závěrem žalovaného ohledně vztahu poskytnutých záloh k budoucím právním službám týkajícím se projektu RCD přitom nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[27] Co se týče tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána mimo jiné tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Současně však platí, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[28] K námitce, že se městský soud nezabýval skutečností, že advokátní kancelář nevystavila stěžovatelce daňové doklady na základě přijatých záloh, odkazuje Nejvyšší správní soud stěžovatelku na odst. 38. napadeného rozsudku, v němž městský soud uzavřel, že *„[s]tejně 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.“ Přestože se nejedná o odůvodnění obsáhlé, úvahy městského soudu k této námitce jsou zřejmé a s ohledem na skutečnost, že nepřisvědčil stěžovatelce ve stěžejní námitce o včasnosti uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze takové odůvodnění v nynějším případě považovat za dostačující a přezkoumatelné.

[29] Podle stěžovatelky opomenul městský soud vypořádat i námitku týkající se porušení zásady neutrality, na níž je založen systém daně z přidané hodnoty, ze strany daňových orgánů. Touto námitkou se zabýval již žalovaný v napadeném rozhodnutí v odst. [36], v němž uvedl, že nárok na odpočet uvedené daně daňové orgány nezpochybnily, avšak stěžovatelka jej neuplatnila ve lhůtě k tomu zákonem stanovené. Městský soud přitom závěrům obsaženým v napadeném rozhodnutí přisvědčil a v napadeném rozsudku dospěl ke shodnému závěru o opožděném uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, aniž popřel, že takový nárok stěžovatelce vznikl. Naopak vyslovil, že takový nárok jí vznikl ke dni uhrazení zálohových plateb. Skutečnost, že nevztáhl část svého odůvodnění doslovně k zásadě neutrality systému daně z přidané hodnoty, neznamená, že se jejím smyslem a účelem, byť implicitně, nezabýval. Lze tudíž shrnout, že městský soud v projednávané věci přinesl vlastní ucelenou argumentaci, která ve své podstatě reagovala na všechny žalobní námitky. Fakt, že každou námitku zvlášť výslovně nevypořádal, za těchto okolností nemohl způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[30] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že z důvodů namítaných stěžovatelkou v kasační stížnosti ani napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů netrpí. Městský soud v něm dostatečně objasnil, z jakého skutkového stavu vyšel a jak jej následně právně hodnotil. Vypořádal se se stěžejními námitkami uplatněnými v žalobě a vysvětlil, proč je nepovažoval za důvodné, což v sobě zahrnovalo i vypořádání dílčí námitky o zásahu do neutrality systému daně z přidané hodnoty ze strany daňových orgánů. Zbývá dodat, že nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37).

[31] Pro úplnost v této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelčino upozornění na nedůslednost městského soudu, jež se odrazila v nesprávném označení žalovaného v napadeném rozsudku, je bez významu, neboť tento nedostatek odstranil městský soud vydáním opravného usnesení ze dne 30. 10. 2020, č. j. 8 Af 70/2016-54, jež bylo i stěžovatelce v době jeho vydání řádně doručeno.

[32] Stížnostní námitka týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a s tím související nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je tudíž nedůvodná a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[33] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení zbylých kasačních námitek, jež jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně pro úplnost dodává, že konkrétní stížnostní námitky, jež by bylo možno podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., taktéž v kasační stížnosti uplatněný, stěžovatelka

v kasační stížnosti neuvedla. Nejvyšší správní soud se tudíž tomuto kasačnímu důvodu nemohl blíže věnovat a vyjádřit se k němu.

[34] Jedinou spornou otázkou v nyní projednávané věci je, zda stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty včas, tedy ve tříleté lhůtě podle § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka totiž měla za to, že zálohové platby, které uhradila advokátní kanceláři, nebyly dostatečně konkrétní z hlediska specifikace budoucích služeb a nebylo z nich tedy zřejmé, k jakému konkrétnímu budoucímu plnění se vztahují. Z uvedeného důvodu nemohlo být zaplacení záloh skutečností zakládající povinnost přiznat daň z přidané hodnoty a vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[35] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet této daně ve výši 2.963.254 Kč na základě dokladu č. 11070400 vystaveného dne 31. 12. 2011. V něm dodavatel – advokátní kancelář provedl dofakturaci poskytování právní pomoci za měsíc prosinec 2011. Datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené v tomto dokladu bylo shodné s datem jeho vystavení (31. 12. 2011). Advokátní kancelář z celkové fakturované částky 17.803.800 Kč (za 4.239 hodin právní pomoci při hodinové sazbě služeb ve výši 3.500 Kč, podléhající dani z přidané hodnoty ve výši 20 %) odečetla tři zálohy uhrazené ve dnech 24. 2. 2010 ve výši 1.200.000 Kč, 30. 8. 2010 ve výši 10.599.798 Kč a 30. 3. 2011 ve výši 6.000.000 Kč, na základě dokladů č. 10F050003, 10F050006, 10F050005. K zaplacení v uvedeném dokladu po odečtení záloh v celkové výši 17.799.798 Kč advokátní kancelář požadovala zůstatek ve výši 4.002 Kč.

[36] Z daňového spisu se dále podává a není sporné, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelka na základě téhož dokladu č. 11070400 uplatnila již ve zdaňovacím období srpen 2014 a při místním šetření k tomu mimo jiné uvedla, že projekt RCD byl rozdělen na 4 etapy, z nichž proběhla pouze nultá etapa na přelomu let 2010 a 2011, poté byl projekt ze strany zadavatele zakázky ukončen. Práce na této nulté etapě byly fakturovány jednou fakturou. Tu při místním šetření stěžovatelka správci daně předložila spolu se zálohovými fakturami.

[37] Podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, *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.*

[38] Podle § 73 odst. 3 věty první a druhé zákona o dani z přidané hodnoty, *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.*

[39] Již městský soud v napadeném rozsudku správně předeslal, že citovaný § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má svůj předobraz ve směrnici, konkrétně v jejím čl. 65 (resp. dříve v čl. 10 odst. 2 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, jehož výkladem se SDEU zabýval ve věci

BUPA; dále jen „šestá směrnice“), podle nějž, *má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.*

[40] Výkladem těchto ustanovení se městský soud zabýval v odstavcích 28. až 31. napadeného rozsudku, kde také rozvedl požadavky, jež vyslovil SDEU v rozsudku ve věci BUPA v souvislosti s čl. 10 odst. 2 druhý pododstavec šesté směrnice a výkladem pojmu vzniku povinnosti daň přiznat (v pojmosloví směrnice vznik daňové povinnosti) v případě zálohové platby. Se závěry městského soudu, které zde vyslovil a které nerozporuje žádný z účastníků řízení, se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a pro stručnost na ně odkazuje, aniž k nim má další doplnění.

[41] Lze tak pouze pro přehlednost zopakovat, že SDEU ve zmíněném rozsudku uvedl, že aby vznikla daňová povinnost k dani z přidané hodnoty, aniž by došlo k dodání zboží či poskytnutí služby, „*je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy především,* (...)*, aby v okamžiku zaplacení zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny.*“ Na základě těchto závěrů nakonec SDEU na položenou předběžnou otázku v rozsudku ve věci BUPA odpověděl tak, že „*[d]o působnosti čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice* (...) *nespadají takové platby paušální částky předem, jako jsou platby dotčené v původním řízení, za zboží uvedené obecným způsobem v seznamu, jenž může být kdykoli změněn společnou dohodou kupujícího a prodávajícího a z něhož si kupující může případně zboží vybírat, na základě dohody, kterou může kdykoli jednostranně vypovědět a získat zpět celou nevyčerpanou částku platby předem.*“

[42] Spornou je zde tedy skutečnost, zda v daném případě budoucí služby, ve vztahu k nimž stěžovatelka uhradila ve dnech 24. 2. 2010, 30. 8. 2010 a 30. 3. 2011 zálohy, byly již v době jejich úhrad vymezeny dostatečně určitě ve smyslu požadavků vytčených v citovaném rozsudku SDEU. Již nyní však lze uvést, že s ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci je zjevné, že se od případu řešeného v rozsudku ve věci BUPA liší (na což také správně upozornil i městský soud).

[43] Nejvyšší správní soud má ve shodě s městským soudem za to, že v daném případě zálohové platby požadavky vytčené ve zmíněné judikatuře SDEU splňovaly, ač stěžovatelka setrvale tvrdí opak. Z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 26. 2. 2015, č. j. 1219537/15/2005-61561-404142, totiž vyplývá, že ve vztahu k dokladu č. 11070400 stěžovatelka uvedla, že „*se jedná o fakturu za právní služby poskytnuté spol. Sachta a Partners v.o.s. (nyní MSB Legal v.o.s.) v roce 2011 týkající se zakázky pro společnost RCD Radiokomunikace. Tato zakázka spočívala v provedení kompletního bezpečnostního systému pro metro. Po získání zakázky byla uzavřena smlouva o dílo s odběratelem a dodavateli. Veškeré smlouvy byly uzavřeny s využitím právních služeb Sachta a Partners v.o.s., za což byla vystavena faktura 1107400. Spol. Sachta a Partners v.o.s. připravovala smlouvy pro kompletní zakázku, z níž nakonec proběhla pouze nultá etapa.*“ Obdobné vyjádření učinila již v protokolu o místním šetření, jenž se týkal daňového řízení, v němž byl posuzován tentýž doklad č. 11070400, který poprvé v daňovém přiznání stěžovatelka uplatnila již ve zdaňovacím období srpen 2014 (viz výše odst. [36]).

[44] Stěžovatelka k tomu v kasační stížnosti (shodně jak dříve v žalobě) uvádí, že daňovým orgánům bylo známo, že pracuje na více projektech a že v zálohových fakturách

nebylo nijak specifikováno budoucí plnění. Zmíněné zálohové faktury jsou však jednotlivě vyjmenovány v dokladu č. 11070400, který představuje dofakturaci plnění - právních služeb, jež advokátní kancelář na projektu RCD vykonala v prosinci 2011, což není sporné. To podporuje závěr přijatý daňovými orgány i městským soudem o tom, že přímá souvislost záloh s tímto budoucím plněním – právními službami na daném projektu, byla zřejmá a především, že již v okamžiku jejich placení bylo toto plnění dostatečně konkretizované tak, že se jednalo o zálohy na právní pomoc na projektu RCD.

[45] Stěžovatelčino tvrzení o více projektech, na nichž v rozhodné době pracovala a pro něž nebylo lze dané zálohové platby uhrazené advokátní kanceláři považovat za zálohy na budoucí právní služby právě na projektu RCD, z daňového spisu neplyne. Naopak skutečnost, že zálohy se vztahovaly právě k projektu RCD vyplynula z protokolu o místním šetření (viz výše odst. [36]), jak potvrdila sama stěžovatelka. Pokud posléze počala tvrdit opak, toto své opačné tvrzení již neprokázala. I když Nejvyšší správní soud nezastírá, že z podkladů k dani z přidané hodnoty, jež stěžovatelka správci daně předložila, vyplývá, že zmíněná advokátní kancelář se stěžovatelkou spolupracovala nejen na uvedeném projektu (což prokazuje opakovaná fakturace této advokátní kanceláře ve vztahu ke stěžovatelce), z daného přehledu faktur nevyplývá, že by se jednalo o fakturaci právních služeb na dalších jiných projektech (nikoliv jen o samostatnou fakturaci konkrétních právních služeb ad hoc vykonaných a jednotlivě fakturovaných), které by znemožňovaly dovodit přímou souvislost poskytnutých záloh na konkretizované budoucí plnění, jež bylo vymezeno výlučně druhově jako právní služby na projektu RCD. Je totiž nepochybné, že ve vztahu k tomuto projektu stěžovatelka s advokátní kanceláří dohodla paušální odměnu podle počtu odpracovaných hodin za smluvenou hodinovou sazbu, nikoliv platby za jednotlivé určité úkony právní pomoci.

[46] Jinými slovy to, co stěžovatelka nyní rozporuje, v daňovém řízení sama potvrdila a nadto tato její původní tvrzení korespondují (na rozdíl od nynější kasačních, resp. i žalobních námitek) obsahu daňového spisu. Zbývá dodat, že správce daně prokázal pochybnosti o tom, zda stěžovatelka uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu a povinností stěžovatelky, na niž toto důkazní břemeno přešlo zpět, bylo svá daňová tvrzení prokázat dalšími důkazy (jinými než vlastní daňovou evidencí). Stěžovatelka se tudíž mýlí i ve své dílčí argumentaci, že je to správce daně, který nyní stěžovatelkou rozporované skutečnosti měl prokázat, z čehož pramení některé její stížnostní námitky. Jistě totiž například bylo v moci stěžovatelky prokázat existenci jiných tvrzených projektů znemožňujících identifikaci zaplacených záloh ve vztahu k projektu RCD, pokud by takové skutečně existovaly v rozhodné době.

[47] Nejvyšší správní soud tak sice se stěžovatelkou souhlasí v tom, že k aplikaci § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba přistupovat restriktivně, přesto v daném případě bylo jeho použití na místě. Vždy je totiž třeba zohledňovat skutkové okolnosti toho kterého případu a povahu budoucích služeb, k nimž se zálohy, a v důsledku toho i případný odpočet daně z přidané hodnoty, vztahuje.

[48] V daném případě, což není sporné, se jednalo o budoucí plnění, jež mělo spočívat v poskytnutí právních služeb na projektu RCD, jak potvrdila i sama stěžovatelka v protokolu o místním šetření. Z obsahu dokladu č. 11070400 současně vyplývá, a ani to není sporné, že jím advokátní kancelář provedla dofakturaci plnění souvisejícího s tímto

projektem v roce 2011, přičemž z něj současně vyplývá i to, že v daném případě nešlo o dofakturaci určitého jednotlivého úkonu právní služby provedeného advokátní kanceláří (např. v podobě sepisu smlouvy, zastupování stěžovatelky při určitém jednání apod.), což by snad mohlo nasvědčovat závěru, že nebyl-li takový konkrétní úkon právní služby v zálohové faktuře uveden, nelze zálohu vztáhnout na konkrétní budoucí plnění. Naopak, jak již výše uvedeno, v daném případě se jednalo o dofakturaci právních služeb v roce 2011, jež byly vymezeny druhově (jako právní pomoc) a počtem celkově odpracovaných hodin při smluvené hodinové sazbě. Z uvedeného je zřejmé, že advokátní kancelář na uvedeném projektu uskutečňovala právní služby takového charakteru a v takovém rozsahu, který byl pro jeho realizaci potřebný, aniž by jednotlivé provedené úkony právní služby byly také jednotlivě určeny, a tudíž i zálohy nemohly být určeny na jiné budoucí plnění než na plnění druhově vymezené. Souvislost s projektem RCD pak potvrdila v daňovém řízení sama stěžovatelka, jelikož sama vztahovala zálohové platby k tomuto projektu, shodně jako i advokátní kancelář. Ta prováděla takové právní služby na projektu RCD, kterých bylo třeba, za předem smluvenou paušální hodinovou sazbu, nehledě na časovou či věcnou náročnost či povahu jednotlivých prováděných úkonů právní služby. Nejvyšší správní soud zde tudíž beze zbytku souhlasí s městským soudem v tom, že již v okamžiku placení záloh bylo budoucí poskytnutí služeb určeno dostatečně určitě a naprosto nezaměnitelně jeho druhovým určením tak, že zde byla ona přímá a nezaměnitelná souvislost záloh a budoucího plnění na projektu RCD, jak vyžaduje i judikatura SDEU.

[49] V posuzované věci tedy byly splněny judikaturou SDEU vymezené předpoklady, za nichž lze přistoupit k aplikaci § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Existoval zde přímý vztah mezi zálohovými platbami a budoucím poskytnutím konkrétních služeb, kterými zde byla právní pomoc na projektu RCD v roce 2011. V takovém případě tudíž byl okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění okamžik úhrady jednotlivých záloh a odpočet daně z přidané hodnoty z těchto plnění bylo třeba uplatnit ve lhůtě 3 let jdoucí od prvního dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, v němž nárok na odpočet vznikl (§ 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Stěžovatelka však tento odpočet uplatnila teprve v listopadu 2014, tedy v době, kdy již uvedená lhůta uplynula.

[50] Zbývá dodat, že ačkoliv stěžovatelka nedisponovala daňovými doklady k provedeným zálohám a z jejího pohledu tak nemohla v době podle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty odpočet daně uplatnit, nejpozději dne 31. 12. 2011, kdy byl vystaven doklad č. 11070400, již příslušným daňovým dokladem potřebným k uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty disponovala a mohla nárok na odpočet uplatnit tak, aby jej správce daně jako včas uplatněný uznal. Skutečnost, že tento odpočet daně je daňově uznatelný totiž nebyla v daném případě sporná.

[51] S ohledem na uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelka uhradila advokátní kanceláři zálohové platby na budoucí poskytnutí služeb, které byly s ohledem na jejich povahu dostatečně konkrétní. Veškeré relevantní znaky zdanitelného plnění tudíž byly známy ještě před jeho samotným poskytnutím. Stěžovatelka však při uplatnění nároku na odpočet daně na základě dokladu č. 11070400 nepostupovala v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty, neboť nárok na odpočet daně vznikl již uhrazením zálohových plateb podle § 21 odst. 1 tohoto zákona, tudíž ke dni 24. 2. 2010, 30. 8. 2010 a 30. 3. 2011 a lhůta k uplatnění odpočtu daně počala běžet v souladu s § 73 odst. 3 zákona

o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila odpočet na dani z těchto plateb až v daňovém přiznání za období listopad 2014, je zjevné, že jej uplatnila po tříleté lhůtě ve smyslu § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

[52] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že městský soud nepochybil, dovodil-li, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty opožděně. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[53] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[54] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu