



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **Kubištová & Co., v.o.s.**, IČO: 26473062
sídlem Trojská 69/112, Praha 7
zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, advokátem
sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 40402/18/5300-22441-711776

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 9. 2018, č. j. 40402/18/5300-22441-711776 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **15.342 Kč** ve lhůtě do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ondřeje Trubače, advokáta.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhala přezkumu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, odboru nedaňových agend ze dne 19. 9. 2018, č. j. 40402/18/5300-22441-711776 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 21. 9. 2016, č. j. 7038751/16/2007-50522-202750 (dále jen „*platební výměr*“) a toto rozhodnutí potvrdil. Platebním výměrem správce daně anuloval údaje deklarované žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) ze dne 25. 3. 2015 za zdaňovací období měsíce února 2012 a ponechal daň vyměřenou na základě dodatečného daňového tvrzení žalobkyně z 20. 6. 2012.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný uvedl, že dne 20. 3. 2012 žalobkyně, zabývající se výkonem advokacie, podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce února 2012, ve kterém vykázala daňovou povinnost ve výši 187.011 Kč. Žalobkyně v postavení mandátáře (tehdy pod firmou Chase Pullman v. o. s.) uzavřela s obchodní společností CASPER UNION s.r.o., Olivova 948/6, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ24830801 (v době uzavření kontraktu se jednalo o obchodní společnost Santander Consumer Finance a.s., nebo také CCB Finance, s.r.o. či CCB Finance, a.s., dále jen „*společnost CASPER*“) jako mandantem mandátní smlouvu ze dne 21. 04. 2004 včetně dodatků č. 1 a č. 2 a mandátní smlouvu ze dne 14. 12. 2007. Tyto mandátní smlouvy obsahovaly tzv. zesplatňující podmínku pro případ odstoupení klienta od smlouvy, resp. faktického ukončení právního zastoupení např. přeměnou společnosti mandanta, kdy se stanoví nárok mandátáře na zaplacení celé advokátní odměny, a to bez ohledu na to, že právní služba nebyla poskytnuta celá, resp. ve vyúčtovaných právních věcech klienta nedošlo k úplnému vyřízení věci.
3. Na základě této zesplatňující podmínky žalobkyně dne 14. 5. 2012 vystavila daňové doklady č. 20120164 (základ daně 27.191.921,01 Kč, DPH 5.438.384,21 Kč) a č. 20120165 (základ daně 6.660.377,94 Kč, DPH 1.332.076,59 Kč) s datem uskutečnění zdanitelného plnění 15. 2. 2012. Dne 20. 6. 2012 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období evidované pod č. j. 142839/12, ve kterém vykázala výše uvedené daňové doklady, tj. zvýšila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč.
4. Následně dne 25. 3. 2015 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období evidované pod č. j. 2165833/15, ve kterém snížila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč, protože na základě kárného rozhodnutí České advokátní komory (dále jen „*ČAK*“) zrušila daňové doklady č. 20120164 a 20120165, vystavené obchodní společnosti CASPER.
5. Správce daně následně u žalobkyně zahájil postup k odstranění pochybností na DPH za předmětné zdaňovací období a poté daňovou kontrolu, jejíž výsledek byl zachycen ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 9. 2016, č. j. 6706869/16/2007-60563-108512, přičemž správce daně učinil závěr, že žalobkyně v dodatečném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období snížila daň na výstupu o částku 6.770.460 Kč neoprávněně, neboť podle uzavřených mandátních smluv měla nárok na odměnu a uskutečnila plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „*ZDPH*“ nebo „*zákon o dani z přidané hodnoty*“), a dále nesplnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH ani podmínky pro provedení opravy výše daně v jiných případech dle § 43 ZDPH. Na základě toho správce daně anuloval údaje deklarované žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání k DPH ze dne 25. 3. 2015 a vydal platební výměr.
6. Podstatou případu podle žalovaného bylo, zda žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH a zda byla oprávněna provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

7. Správce daně dospěl podle žalovaného k závěru, že tzv. zesplatňující podmínka představuje pro žalobkyni závazek strpět vypovězení mandátní smlouvy ze strany mandanta, čímž zakládá přijetí závazku žalobkyně zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci, a že tak žalobkyně uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH. Žalovaný měl za to, že správce daně jednoznačně neprokázal, že žalobkyně na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 uskutečnila zdanitelné plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH. Žalovanému však ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobkyně poskytla společnosti CASPER právní služby, ale tyto nevedly k úplnému vyřízení věci, a žalovaný tak měl za prokázané, že na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 došlo k poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod ustanovení § 14 odst. 1 ZDPH.
8. Vzhledem k tomu bylo podle žalovaného třeba zabývat se pouze otázkou, zda žalobkyně byla oprávněna provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH. Žalobkyně zdůvodňovala zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 tím, že byly vystaveny neoprávněně a v rozporu s platnou legislativou, což dle jeho názoru vyplývá z kárného rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 08. 05. 2004. Správci daně byla dne 12. 2. 2016 doručena odpověď na výzvu k prokázání skutečností č. j. 983945/16, jejíž přílohou byla publikace Sbírka kárných rozhodnutí České advokátní komory 2004-2005, která obsahuje kárné rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004. Předmětem tohoto kárného rozhodnutí však podle žalovaného nebyla tzv. zesplatňovací podmínka, nýbrž nevrácení přebývajícího zůstatku zálohy klientovi s tím, že klient vypověděl advokátovi plnou moc a mandátní smlouvu bezdůvodně. Z odůvodnění tohoto kárného rozhodnutí pak vyplývá, že si advokát na základě mandátní smlouvy obsahující ujednání pro případ jednostranného ukončení smlouvy ze strany klienta ponechal nespotebovanou část zálohy, aniž by byly poskytnuty právní služby. To však není případ žalobkyně, která společnosti CASPER v souladu s mandátními smlouvami poskytovala právní služby průběžně a k okamžiku ukončení těchto smluv ze strany obchodní společnosti CASPER požadovala na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 vystavených této společnosti na základě tzv. zesplatňující podmínky, aby mu dosud nevyúčtované poskytované právní služby uhradila. V textu těchto daňových dokladů jsou po položkách uvedeny a vyčísleny náklady na právní zastoupení s odkazem na jednotlivé přílohy daňových dokladů. V případě žalobkyně se tak nejedná o vratku zálohy, nýbrž o vyúčtování provedených úkonů. Dle žalovaného kárné rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 08. 05. 2004 řešilo jinou problematiku, na případ žalobkyně nedopadá a nelze jej tak přijmout jako důkaz o tom, že došlo ke skutečnostem uvedeným v § 42 odst. 1 ZDPH a že tak žalobkyně byla oprávněna provést opravu základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
9. Dále žalobkyně dle žalovaného uvedla, že společnost CASPER daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165 okamžitě vrátila a nikdy o nich neúčtovala, což svědčí o oprávněnosti jejich zrušení. Žalobkyně jako důkazní prostředek k tomuto tvrzení předložila dopis ze dne 6. 9. 2012 od J. M., vedoucí oddělení právního vymáhání pohledávek společnosti CASPER. Tento dopis se však týkal vrácení daňových dokladů č. 20120348 a 20120349, nikoliv daňových dokladů č. 20120164 a č. 20120165. Žalovaný v rámci doplnění odvolání ze dne 7. 6. 2018 obdržel od žalobkyně daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165, kopie bankovních výpisů žalobkyně s vyznačenými položkami, které byly předmětem zrušených zápočtů a dokumentaci související s exekucními řízeními jednotlivých dlužníků společnosti CASPER, avšak ani z těchto důkazních prostředků nijak nevyplyvá, že by došlo ke skutečnostem uvedeným v § 42 odst. 1 ZDPH. Ze spisového materiálu vyplývá, že společnost CASPER nemá k dispozici daňové doklady č. 20120164 a 20120165, neeviduje je ve svém účetnictví, neuhradila je a za předmětné období neuplatnila nárok na odpočet daně. Společnost CASPER však svá tvrzení nepodložila žádnými důkazními prostředky, přičemž v rámci doplnění řízení neposkytla správci daně součinnost a nepodařilo se u ní výše uvedené skutečnosti ověřit. Správcem daně bylo dále zjištěno, že JUDr. J. J. (společník žalobkyně) vede se společností CASPER spor o uhrazení daňových dokladů vystavených žalobkyní této společnosti, přičemž daňové doklady č. 20120164 a 20120165 nejsou předmětem

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

tohoto soudního sporu. V rámci doplnění řízení správce daně dále zjistil, že žádné soudní řízení, jehož předmětem by byly daňové doklady č. 20120164 a 20120165, není se společností CASPER vedeno.

10. Vzhledem k tomu, že žalobkyně poskytla společnosti CASPER právní služby dle § 14 odst. 1 ZDPH, byla dle § 28 odst. 1 písm. a) ZDPH povinna vystavit daňový doklad, přičemž tuto povinnost splnila vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. V případě provedení opravy základu daně a opravy výše daně tak žalobkyně byla dle § 42 odst. 2 ZDPH povinna vystavit opravný daňový doklad. V průběhu daňových řízení na DPH za předmětné zdaňovací období žalobkyně předložila interní doklad č. ID2015/056 ze dne 17. 3. 2015, kterým provedla zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. Tento interní doklad však neobsahuje důvod opravy, rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, rozdíl mezi opravenou a původní daní a rozdíl mezi opravenou a původní úplatou. Interní doklad č. ID2015/056 ze dne 17. 03. 2015 tak neobsahuje veškeré náležitosti opravného daňového dokladu dle § 45 odst. 1 ZDPH. Dále žalobkyně podle žalovaného nijak nedoložila, že by společnost CASPER ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH obdržela opravný daňový doklad, což se v rámci doplnění řízení nepodařilo ověřit ani u společnosti CASPER. Žalobkyně tak dle žalovaného nesplnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 odst. 2 a 3 ZDPH.
11. Žalovaný doplnil, že dle § 42 odst. 3 ZDPH je oprava základu daně a výše daně samostatným zdanitelným plněním, z čehož je zřejmé, že se oprava základu daně a výše daně provádí v řádném daňovém přiznání k DPH, avšak žalobkyně vykazala zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 v dodatečném daňovém přiznání k DPH a žalobkyně tak při opravě postupovala v rozporu s § 42 odst. 3 ZDPH. Žalobkyně byla se skutkovými zjištěními seznámena a mohla se k nim vyjádřit a v reakci předložila daňové doklady č. 20120164 a 20120165 včetně příloh a přehled spisových značek a čísel jednacích a navrhla provedení řady důkazů. K nim žalovaný uvedl, že nezpochybňuje, že veškerá soudní řízení vedená s dlužníky společnosti CASPER nejsou ukončena, avšak z toho nevyplývá, že by došlo ke skutečnostem uvedeným v § 42 odst. 1 ZDPH ani, že by žalobkyně jako osoba povinná vystavit v případě skutečností předvídaných v § 42 ZDPH opravný daňový doklad tento doklad vystavila a následně jej doručila společnosti CASPER a splnila tak podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
12. K návrhu na provedení důkazu spisovým materiálem ve věci vedené Obvodním soudem pro Prahu 5 pod sp. zn. 10 C 138/2015 žalovaný uvedl, že je mu známo, že daňové doklady č. 20120164 a 20120165 nejsou předmětem výše uvedeného ani jiného soudního sporu, což však neprokazuje, že žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
13. Žalovaný uvedl, že skutečnost, zda společnost CASPER uplatnila z daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 nárok na odpočet daně, není podmínkou pro provedení opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH. Provedením daňové kontroly u společnosti CASPER za účelem prokázání, že z daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 neuplatnila nárok na odpočet daně, by tak nebylo možné prokázat, že žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu daně a výše daně.
14. Dále žalovaný konstatoval, že ze spisových materiálů vztahujících se k platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 podaných společníky žalobkyně, tj. JUDr. J. K. a JUDr. J. J. bylo zjištěno, že v rámci uvedených daňových řízení byla mimo jiné prověřována oprávněnost zrušení daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. Společníky žalobkyně byly ve vztahu k těmto daňovým dokladům předloženy totožné důkazní prostředky, jaké byly předloženy v rámci daňových řízení na DPH za předmětné zdaňovací období a v rámci tohoto odvolacího řízení. Navíc JUDr. J. K. předložila daňové doklady č. 20120140 a 20120141 ze dne 19. 04. 2012, které byly vystaveny na základě stejné tzv. zesplatňující podmínky sjednané v mandátních smlouvách uzavřených mezi žalobkyní a společností CASPER,

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

jako daňové doklady č. 20120164 a 20120165. Přesto nebyly tyto daňové doklady č. 20120140 a 20120141 žalobkyní zrušeny a jsou předmětem soudního sporu vedeného mezi společníkem žalobkyně, JUDr. J. J. a společností CASPER, což je v rozporu s tvrzením žalobkyně, že daňové doklady č. 20120164 a 20120165 byly vystaveny neoprávněně. Spisové materiály vztahující se k odvolacím řízením vedeným u společníků žalobkyně nebyly dle žalovaného důkazem o tom, že žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně. Podle žalovaného tak žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro provedení opravy základu a výše daně dle § 42 ZDPH a správce daně anuloval údaje deklarované v podaném dodatečném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období dne 25. 3. 2015 oprávněně.

15. Žalovaný odmítl poukaz na právní větu kárného rozhodnutí ČAK, podle které „*Mandátní smlouva uzavřená mezi advokátem a klientem obsahující ustanovení, podle něhož její ukončení klientem zakládá právo advokáta požadovat odměnu ve stejné výši jako při úplném vyřízení věci, je v rozporu s dobrými mravy a stavovskými předpisy...*“, neboť z kontextu celého znění kárného rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004 je zjevné, že principiálně řešilo zcela odlišný případ. Z porovnání data vydání předmětné Sbírky kárných rozhodnutí České advokátní komory 2004-2005 dne 25. 5. 2006 a doby uzavření mandátních smluv je podle žalovaného zřejmé, že žalobkyně musela mít Sbírku k dispozici před uzavřením mandátních smluv se společností CASPER a před vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165, a pokud by tedy žalobkyně pochybovala o platnosti tzv. zesplatňující podmínky, zareagovala by již při uzavírání mandátních smluv. Tvrzení, že kárné rozhodnutí ČAK č. 3/2005 ze dne 8. 5. 2004 žalobkyně získala až během měsíce února roku 2015, nebylo doloženo. Z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 podle žalovaného vyplývá, že žalobkyni na základě mandátních smluv sjednaných se společností CASPER vznikl nárok na stanovenou odměnu. Přílohou žádosti o posečkání platby DPH č. j. 142808/12 ze dne 20. 6. 2012 žalobkyně předložila dokument s názvem „*Výzva k úhradě odměny za poskytování právních služeb - Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věci*“ ze dne 4. 6. 2012 adresovaný společnosti CASPER, v němž se mj. uvádí, že žalobkyni na základě mandátních smluv vzniklo právo vyúčtovat odměnu za poskytování právních služeb, což učinila vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165. Žalobkyně navíc na základě stejné tzv. zesplatňující podmínky vystavila i daňové doklady č. 20120140 a 20120141, aniž by byly žalobkyní zrušeny, a jsou předmětem soudního sporu vedeného mezi společníkem žalobkyně, JUDr. J. J. a společností CASPER.
16. K námitce, že finanční plnění, vyúčtované na základě zesplatňující podmínky bylo smluvní pokutou a fakturami tak nebyly vyúčtovány poskytnuté právní služby, žalovaný uvedl, že o opaku svědčí mimo již dříve uvedených skutečností i to, že žalobkyně vykážala daňové doklady 20120164 a 20120165 v dodatečném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období ze dne 20. 6. 2012, přičemž vzniklou daňovou povinnost uhradila, a že na základě totožné zesplatňující podmínky byly vystaveny daňové doklady č. 20120140 a 20120141, které však žalobkyně nezrušila a jsou předmětem soudního sporu vedeného mezi společníkem žalobkyně, JUDr. J. J. a společností CASPER. Žalovaný doplnil, že žalobkyně daňové doklady č. 20120164 a 20120165 prokazatelně vystavila a uvedla na nich daň.
17. Dle § 108 odst. 1 písm. k) ZDPH tak byla povinna daň přiznat a zaplatit, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Žalobkyně však nepředložila důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé splnění podmínek pro provedení opravy výše daně v jiných případech podle § 43 ZDPH. Ze skutečnosti, že se společností CASPER je vedeno soudní řízení, ve kterém žalobkyně uplatnila nárok na zaplacení dalších daňových dokladů, kterými byly vyúčtovány skutečně provedené právní služby, podle žalovaného nijak nevyplývá, že by žalobkyně splnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně. Žalobkyně podle žalovaného neprokázala oprávněnost zrušení zápočtů finančních prostředků společnosti CASPER, pocházejících z uhrazených nákladů soudních řízení od žalovaných dlužníků společnosti CASPER, tvrzení žalobkyně byla v tomto ohledu navíc rozporná a nijak z toho nevyplývá splnění podmínek pro provedení opravy základu a výše daně dle § 42 ZDPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

18. Žalovaný uvedl, že z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 je zcela zřejmé, že žalobkyni na základě mandátních smluv uzavřených s obchodní společností CASPER vznikl nárok na odměnu, což vyplývá i z dokumentu s názvem „*Výzva k úhradě odměny za poskytování právních služeb - Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věci*“ ze dne 4. 6. 2012. Podle žalovaného předmětem plnění jak dle daňových dokladů č. 20120164 a 20120165, tak dle daňových dokladů č. 20120140 a 20120141 jsou náklady právního zastoupení a že z příloh k daňovým dokladům č. 20120140 a 20120141 je zřejmé, že ani v tomto případě nedošlo k vymožení veškerých nákladů soudního řízení. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že předmět plnění dle daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 a dle daňových dokladů č. 20120140 a 20120141 je obdobný. Podle názoru žalovaného námitka, že žalobkyně vystavila opravný daňový doklad, je v rozporu se skutečným stavem. Námitka žalobkyně, že postupovala dle pokynů dodavatele účetních služeb je irelevantní, neboť neznalost zákona neomlouvá. Žalovaný upřesnil, že konstatoval neunesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k závěru, že žalobkyně na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 uskutečnila zdanitelné plnění konkrétně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH a že poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod § 14 odst. 1 ZDPH nedovodil na základě procesních úkonů žalobkyně, učiněných při vystavování a doručování daňových dokladů, nýbrž na základě již dříve uvedených skutečností, na které žalovaný odkázal.
19. Žalovaný uvedl, že k odmítnutí aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016, www.nssoud.cz, přednesl komplexní a důkladnou argumentaci rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 – 23, a doplnil, že v rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 byla řešena odlišná skutková situace. Citovaná odborná literatura se podle žalovaného vztahovala k § 36 odst. 5 daňového řádu, a nikoli k § 115 odst. 3 daňového řádu, a byla citována, neboť z ní je zřejmé, že zákaz prodloužení prekluzivních lhůt se má uplatnit bez ohledu na to, zda jde o lhůtu hmotněprávní či procesní. Podle názoru žalovaného nebylo relevantní, že jde o literaturu staršího data než rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016. K důvodové zprávě stran vypuštění ustanovení, které daňovým subjektům znemožňovalo žádat o prodloužení lhůty stanovené v seznámení, žalovaný uvedl, že v situaci, kdy je důvodová zpráva v rozporu se textem zákonem, upřednostnil právě text zákona.
20. K čl. 90 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „*směrnice 2006/112*“) žalovaný uvedl, že nezaplacení ceny zcela nebo z části je řešeno v souladu s článkem 90 odst. 2 směrnice 2006/112 v § 44 ZDPH, kdy způsob řešení úpadku v insolvenčním řízení je řešen formou konkursu, finanční správa tak vychází z § 44 ZDPH a jen při splnění podmínek tam uvedených připouští opravu, avšak proti společnosti CASPER nebylo vedeno insolvenční řízení. Na žalobkyni se tak § 44 ZDPH nevztahuje, a to i přes odkazy na judikaturu SDEU, když je zároveň zachována zásada neutrality DPH.

III. Žaloba

21. Žalobkyně předně namítla nesprávné posouzení zesplatňovací podmínky v mandátních smlouvách jako služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, protože žalobkyni nevznikl žádný závazek zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání. Podle žalobkyně neobstojí ani pozdější závěr žalovaného, že na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 došlo k poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod § 14 odst. 1 ZDPH. Žalobkyně uvedla, že poskytovala společnosti CASPER na základě uzavřených mandátních smluv právní služby spočívající v zastoupení při vymáhání jejích pohledávek, přičemž během bezmála osmi let smluvního vztahu realizovala několik tisíc úkonů, které po splnění podmínek definovaných mandátní smlouvou kontinuálně fakturovala. V průběhu smluvní spolupráce tak žalobkyně vyfakturovala bezmála 30 mil. Kč bez DPH a odvedla více než 6,8 mil. Kč na dani z přidané hodnoty. Není tedy sporu o tom, že žalobkyně poskytovala právní služby, stejně tak je nesporné, že tyto služby kontinuálně fakturovala, nicméně po vypovězení mandátní smlouvy ze strany společnosti CASPER byla žalobkyně nucena poskytování právních služeb přerušit. Po ukončení právního zastoupení společnosti CASPER žalobkyně vyúčtovala fakticky provedené úkony do

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

okamžiku výpovědi mandátní smlouvy fakturou č. 20120140 a fakturou č. 20120141. Tyto faktury jsou nadále součástí evidence žalobkyně pro účely DPH a žalobkyně je vymáhá v soudním sporu před Obvodním soudem pro Prahu 5 vedeném pod sp. zn. 10 C 138/2015, když jde o fakticky realizované úkony právního zastoupení, které však ke dni ukončení smluvního vztahu nebyly vyfakturovány.

22. Naproti tomu žalobkyně vystavila daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165, které nevycházejí z fakticky realizovaných úkonů v rámci právního zastoupení, nýbrž vycházejí z „fikce“ úspěchu ve věci, která je obsažena v zesplatňovacích podmínkách jednotlivých mandátních smluv. Na základě tohoto ustanovení měla žalobkyně oprávnění požadovat zaplacení celé paušální odměny stanovené smlouvou, bez ohledu na to, jaké úkony v řízení provedla a bez ohledu na následný výsledek ve věci, což žalobkyně prokazovala advokátními klientskými spisy. Žalobkyně měla za to, že sama skutečnost, že daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165 nejsou předmět soudního sporu, což potvrzuje i žalovaný, svědčí o rozdílnosti podstaty plnění, uvedeného na dokladech. Proto nemůže podle žalobkyně obstát argument, že existence a aktivní vymáhání daňových dokladů č. 20120140 a 20120141 je v rozporu s jejím tvrzením, že daňové doklady č. 20120164 a č. 20120165 byly vystaveny neoprávněně a v rozporu s platnou legislativou, neboť rozhodující je předmět fakturovaných služeb, nikoli skutečnost, podle kterého smluvního ujednání byly doklady vystaveny. Podle názoru žalobkyně tím, že se žalovaný nezabýval faktickým obsahem poskytnutých služeb, přestože mu rozdíl v obsahu byl znám z předložených listin a provedeného místního šetření, nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, čímž porušil svoje povinnosti při dokazování daňové povinnosti žalobkyně. Podle názoru žalobkyně ani z vyjádření České advokátní komory ze dne 23. 4. 2012, které potvrzuje nárok na odměnu v případě ukončení smlouvy ze strany klienta, nelze dovodit, že došlo k faktickému poskytnutí právních služeb v celém rozsahu.
23. Žalobkyně byla toho názoru, že v řízení prokázala fakt, že předmětem plnění uvedeným na daňovém dokladu č. 20120164 a 20120165 nebyly fakticky provedené právní služby, neboť tyto byly vyúčtovány daňovými doklady č. 20120140 a 20120141 a nelze přijmout závěr, že by žalobkyně účtovala poskytnuté služby dvakrát. Zesplatňovací podmínka podle žalobkyně dopadala na situace, kdy žalobkyně převzala právní zastoupení mandanta, učinila již ve věci právní úkony, a neměla možnost právního zastoupení ve věci úspěšně dokončit, čímž by jí vznikl nárok na odměny dle mandátní smlouvy, jejím smyslem tedy bylo odškodnění žalobkyně. Zesplatňovací podmínka představuje ustanovení smlouvy, která má odradit druhou smluvní stranu od určitého jednání a v případě, že druhá smluvní strana se tohoto jednání dopustí, vytvořit pro první stranu prostor pro možnost uplatnění příslušné kompenzace. Výpovědi mandátní smlouvy a vyfakturováním paušálně stanovené odměny (bez ohledu na počet realizovaných úkonů a výsledek ve věci) společnost CASPER nezískala žádné protiplnění za svoji úplatu. Faktickým obsahem právního jednání tedy nebylo poskytnutí služby, ale paušalizovaná náhrada škody v podobě smluvní pokuty a šlo tedy jednoznačně o sankční smluvní ujednání, které nepodléhá dani z přidané hodnoty. Žalovaný tak podle žalobkyně nedostál povinnosti přihlížet ke skutečnému obsahu právního jednání. Žalobkyně doplnila, že částka požadovaná na základě zesplatňujících podmínky byla natolik vysoká (oproti skutečnosti, že právní služba fakticky nebyla poskytnuta), že ujednání, opravňující k jejímu požadování, bylo neplatné pro rozpor s dobrými mravy, což si žalobkyně uvědomila až zpětně, a proto faktury zrušila. Žalobkyně měla argumentaci žalovaného za absurdní, neboť z ní vyplývalo, že chybné vystavení daňového dokladu je následně posvěceno tím, že jej daňový subjekt uvede do daňového přiznání. Při tomto výkladu by pak ustanovení § 42 a § 43 ZDPH bylo omezeno pouze na opravu dokladů, které však nebyly uvedeny v daňovém přiznání daňového subjektu. Žalobkyně odkázala taktéž na závěry rozsudku SDEU ve věci C-277/05.
24. Žalobkyně uvedla, že postupovala při opravě daně dle § 43 ZDPH v souladu se zákonem, když bylo jednoznačně prokázáno, že původně vystavené doklady nejsou součástí účetnictví

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

společnosti CASPER, neboť ta je ihned po vystavení odmítla a vrátila zpět. Proto žalobkyně zvolila postup podle § 43 odst. 2 ZDPH, tedy provedla opravu ve své daňové evidenci. Vystavení a doručení opravného dokladu za situace, kdy je nesporné, že společnost CASPER tyto doklady do své evidence nezahrnula, je pouze formalistický požadavek postrádající opodstatnění.

25. Žalobkyně shrnula, že daň z přidané hodnoty směřuje na uskutečněné zdanitelné plnění, nikoli na plnění fiktivní nebo jinak neexistující. Uskutečněním zdanitelného plnění je přitom dle ZDPH buď „dodání zboží“ nebo „poskytnutí služby“, přičemž rozhoduje fakticita. Podle žalobkyně nemůže být vyúčtování „sankční“ odměny na základě zesplatňovací klauzule považováno za „poskytnutí služby“ ve smyslu ZDPH, neboť reálně žádné právní služby jako protiplnění poskytnuty nebyly a jednalo se o sankční ujednání, které nepodléhá DPH. I kdyby se pak podle názoru soudu o poskytnutí služby ve smyslu ZDPH jednalo, vyfakturovaná odměna je vzhledem k reálně (ne)poskytnuté službě zcela nepřiměřeně vysoká, a proto je v rozporu s dobrými mravy a absolutně neplatná podle § 39 zákona č. 40/1964 Sb., tedy tehdy platného a účinného občanského zákoníku.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že kárné rozhodnutí ČAK řešilo jinou problematiku a na posuzovanou věc nedopadá. Žalobkyně poskytovala společnosti CASPER právní služby průběžně a k okamžiku ukončení mandátních smluv požadovala na základě faktur č. 20120164 a 20120165 úhradu dosud nevyúčtovaných poskytnutých právních služeb. V textu faktur jsou dle žalovaného uvedeny a vyčísleny náklady na právní zastoupení s odkazem na přílohy faktur, a proto se nejedná o vratky záloh (jako v kárném rozhodnutí ČAK), ale o vyúčtování úkonů provedených právních služeb. Žalovaný poukázal na to, že z časového hlediska žalobkyně musela mít publikaci sbírky kárných rozhodnutí ČAK k dispozici již v době vydání v roce 2006 po dobu trvání mandátních smluv a před vystavením předmětných daňových dokladů a kdyby tedy žalobkyně pochybovala o platnosti tzv. zesplatňující podmínky, zareagovala by již při uzavírání mandátních smluv či v následujících 8 letech např. uzavřením dodatku. Tvzení žalobkyně, že kárné rozhodnutí získala až během února 2015, nebylo podle žalovaného nijak doloženo. Žalobkyně musela mít v relevantní době vědomost o existenci kárného rozhodnutí ČAK, neboť měla ve sféře vlivu předmětnou publikaci, jež je všem advokátům zasílána zdarma.
27. Žalovaný odmítl, že by zesplatňující podmínka měla charakter smluvní pokuty či náhrady škody. Podle žalovaného došlo na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 k poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 ZDPH, což vyplývá z obou mandátních smluv, obsahu a příloh faktur, ze stanoviska ČAK z roku 2012 a z vlastního tvrzení žalobkyně. Žalovaný tento závěr podrobně odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Ze stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 dle žalovaného vyplývá, že se vychází z ujednání mezi advokátem a klientem, a pokud je dohodnuto, že je odměna advokáta splatná v návaznosti na ukončení smluvního vztahu, pak jeho zánikem vzniká advokátovi nárok na odměnu a klient je povinen tuto odměnu uhradit. Žalobkyně předmětnými doklady vyfakturovala odměnu za právní služby a tuto na společnost CASPER i vymáhala, což podle žalovaného vyplývá z Výzvy k úhradě odměny za poskytování právních služeb – Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věci ze dne 4. 6. 2012. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 2. 12. 2015, č. j. 7293411/15 k dotazu správce daně uvedla, že „fakturované služby byly poskytnuty, ale klient je neuhradil“. Pozdější tvrzení žalobkyně měl žalovaný za nevěrohodná a účelová. K „fikci“ úspěchu ve věci žalovaný uvedl, že nikdy netvrdil, že právní služby týkající se vymáhání pohledávek společnosti CASPER vůči dlužníkům vedly k úspěšnému vymožení všech těchto pohledávek. Správce daně podle žalovaného nijak nerozporoval, že nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb, relevantní je však to, že podle uzavřených mandátních smluv žalobkyně měla na základě zesplatňovací podmínky nárok na odměnu. Podle žalovaného ke zrušení faktur č. 20120164 a 20120165 nebyl žádný důvod, a tvrzení žalobkyně o neplatnosti zesplatňující podmínky pro rozpor s dobrými mravy je nesprávné a účelové. To, že společnost CASPER faktury s odmítnutím okamžitě vrátila a nikdy o nich

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

neúčtovala, nebylo prokázáno, a i kdyby bylo, nevedlo by to ke zpochybnění existence pohledávek žalobkyně a oprávněnému zrušení faktur, ale bylo by to důvodem k vymáhání pohledávek.

28. Žalovaný odmítl, že by žalobkyně provedla opravu daně postupem uvedeným v § 43 odst. 2 ZDPH a provedením interní opravy ve své daňové evidenci, neboť požadavek na vystavení a doručení opravného dokladu společnosti CASPER dle § 42 ZDPH je dle žalobkyně pouze formalistickým požadavkem bez opodstatnění. Žalobkyně byla dle § 42 odst. 2 ZDPH, resp. § 43 odst. 2 ZDPH povinna při provedení opravy základu a výše daně či při provedení opravy výše daně v jiných případech vystavit opravný daňový doklad. Předložený interní doklad č. ID2015/056 o zrušení daňových dokladů č. 20120164 a č. 20120165 však neobsahuje důvod opravy, rozdíl mezi opraveným a původním základem daně, rozdíl mezi opravenou a původní daní a rozdíl mezi opravenou a původní úplatou, tj. neobsahuje náležitosti opravného daňového dokladu dle § 45 odst. 1 ZDPH, a nebylo prokázáno, že by společnost CASPER obdržela opravný daňový doklad ve smyslu § 42 odst. 3 písm. b) ZDPH, resp. ust. § 43 odst. 2 ZDPH. Tuto skutečnost se v rámci doplnění řízení nepodařilo ověřit ani u společnosti CASPER, neboť tato neposkytla správci daně požadovanou součinnost. Podle žalovaného tak žalobkyně nesplnila podmínky pro provedení opravy základu a výše daně, vyžadované ZDPH.
29. Ve zbytku žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

V. Replika a další vyjádření žalobkyně

30. V replice ze dne 8. 3. 2019 žalobkyně poukázala na to, že žalovaný stále není schopen uspokojivě vysvětlit, v čem spatřuje naplnění definice poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH, pokud jde o částky, které byly vyúčtovány daňovými doklady č. 20120164 a č. 20120165, když na jednu stranu tvrdí, že došlo k (faktickému) poskytnutí právních služeb a na druhou stranu uznává, že k vyúčtování částky došlo na základě tzv. zesplatňovací podmínky s nelogickým závěrem, že k poskytnutí právní služby došlo, i když nebyly provedeny veškeré úkony právních služeb. Zesplatňovací podmínka obsahuje podle žalobkyně pouze závazek společnosti CASPER uhradit částku i za neposkytnuté právní služby, pokud dojde k ukončení poskytování právních služeb. Zesplatňovací podmínka neobsahuje žádný závazek žalobkyně, proto je odkaz na § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH zcela nesmyslný. Od toho podle žalobkyně žalovaný ustoupil, avšak nově plnění vyúčtované dle zesplatňovací podmínky posoudil jako obecné poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 ZDPH, aniž by vysvětlil, v čem naplnění podmínek obecného poskytnutí služby v uvedeném smyslu spatřuje. Podle žalobkyně však ve vyúčtování sankční částky za neposkytnuté služby dle zesplatňovací podmínky, která poskytnutí jakékoli činnosti žalobkyni neukládá a toliko stanoví závazek pro společnost CASPER, ani poskytnutí služby ze strany žalobkyně ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH spatřovat nelze.
31. Žalobkyně setrvala na tom, že zesplatňovací podmínka měla charakter smluvní pokuty nebo náhrady škody, a vůbec neměla podléhat dani z přidané hodnoty. Žalobkyně měla za to, žalovaný považoval její tvrzení, že fakturované služby nevycházejí z fakticky realizovaných úkonů právního zastoupení, za nevěrohodné a účelové, aniž by k tomu předložil jediný důkaz, toliko argumentaci žalobkyně odmítl. Žalobkyně neměla jak prokázat, že společnost CASPER předmětné faktury č. 20120164 a 20120165 odmítla uhradit a vrátila a nikdy o nich v účetnictví neúčtovala, protože se společností CASPER vede letité soudní spory a jejich vztahy jsou dlouhodobě špatné. Dle přesvědčení žalobkyně by v návaznosti na závěr rozsudku SDEU ze dne 18. 07. 2007 ve věci C-277/05 prostředky získané na základě zesplatňovací podmínky nikdy neměly podléhat DPH, poněvadž mají povahu sankčního ujednání. Stejně jako v případě smluvní pokuty je titulem k odměně na základě zesplatňovací podmínky porušení smlouvy, nikoli reálné poskytnutí služby. Úhrada, resp. fakturace, takové odměny tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH.

32. Žalobkyně měla za to, že žalovaný při posouzení rozporu s dobrými mravy přehlédl, co je pro posuzování rozporu s dobrými mravy relevantní (tj. posouzení povinnosti uhradit částku ve výši několika desítek milionů korun ve vztahu k uplatnění práva ukončit poskytování právních služeb), dezinterpretoval stanovisko ČAK a opomněl, že jde o otázku právní, a nikoliv skutkovou.
33. V podání ze dne 11. 5. 2020 žalobkyně uvedla, že v souvislosti s totožnými daňovými doklady a daní z příjmu fyzických osob byly podány další dvě žaloby, kdy v řízeních na straně žalobců vystupovali společníci žalobkyně, přičemž v jednom z nich rozsudkem ze dne 11. 4. 2019, č. j. 6 Af 20/2018 – 68 městský soud rozhodl, že vydané faktury byly zrušeny oprávněně, neboť v nich uplatněný nárok byl v rozporu s rozhodovací praxí ČAK.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, městský soud neshledal.
35. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ani žalovaný se nevyjádřili k výzvě městského soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání, jejich souhlas byl tedy presumován, rozhodl městský soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání. Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem přezkumu městským soudem. Správním spisem se přitom dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).
36. Jak již bylo v rekapitulační části shrnuto, žalobkyně za zdaňovací období únor 2012 dvěma fakturami č. 20120164 a č. 20120165 nejprve přiznala daň na výstupu za poskytnuté právní služby, avšak následně podala dodatečné daňové přiznání, v němž tyto faktury naopak již nezohlednila s tím, že je obě dodatečně zrušila. Správce daně a žalovaný jsou poté toho názoru, že žalobkyně poskytla služby podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a mají za to, že oprava daňového přiznání podle § 42 či § 43 zákona o dani z přidané hodnoty nebyla na místě; podle orgánů finanční správy bylo tak na místě zdanění podle původního (dodatečného) daňového tvrzení z června 2012. Jádrem sporu se pak odvíjí od posouzení otázky, jaká byla povaha fakturovaných služeb.
37. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí předně vyplývá, že žalovaný sám odmítl závěr správce daně, že plnění na základě tzv. zesplatňovacích podmínek představuje „*zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situací*“ ve smyslu § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH. Žalovaný dovodil, že: „[z]e skutečností uvedených v bodě [21] tohoto rozhodnutí však vyplývá, že [žalobkyně] obchodní společnost CASPER poskytla právní služby, ale tyto nevedly k úplnému vyřízení věci. [Žalovaný] tak má za prokázané, že na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 došlo k poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod ust. § 14 odst. 1 ZDPH [...]“ (odst. 22 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy opravil názor správce daně a nyní je již zřejmé, že žalovaný považuje fakturované služby za služby podle ustanovení § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. S ohledem na výše uvedené se městský soud nezabýval argumentací žalobkyně týkající se posouzení zesplatňovací podmínky jako služby specificky podle § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH, protože na tomto závěru nebylo napadené rozhodnutí založeno. Argumentace žalobkyně v tomto směru tudíž nebyla relevantní.
38. Městský soud v Praze poté nemohl dát zapravdu žalovanému v názoru, že by dani měly podléhat všechny služby tak, jak byly uvedené ve fakturách č. 20120164 a č. 20120165. Judikatura

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

správních soudů totiž dovodila, že pro daň z přidané hodnoty je rozhodující faktické uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli pouze formální doložení zdanitelného plnění doklady: „[p]ro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [...], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45).“ (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, č. 3505/2017 Sb. NSS). Byť uvedené závěry NSS konstatoval v souvislosti s nárokem na odpočet DPH, podstata uvedené právního názoru, tj. že pro zdanění je rozhodující fakticita plnění, nikoliv jeho formální vykazání, bezpochyby je přenositelná i na nyní posuzovaný případ.

39. Z daňového spisu, z napadeného rozhodnutí i z vyjádření k žalobě vyplývá, že žalovaný nepochybně, že žalobkyně obecně svému klientovi právní služby poskytovala, tím spíše nepochybně, že tak žalobkyně činila v jednotlivých případech, jak jsou vyjmenované v přílohách obou faktur. Z daňového spisu přitom vyplývá, že žalobkyně v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole ze dne 21. 7. 2016 zamýšlela prokázat, že k okamžiku ukončení smluvního vztahu se společností CASPER nedošlo u jednotlivých pohledávek k úplnému vyřízení věci, k čemuž doložila seznam případů podle spisových značek u jednotlivých soudů a DVD se spisy v elektronické podobě. V předloženém daňovém spisu je pak zařazen i externí harddisk, který obsahuje systém složek s dokumenty týkajícími se jednotlivých případů, v nichž žalobkyně poskytovala právní služby společnosti CASPER.
40. Podstatou prvního žalobního bodu je otázka, zda podkladem pro fakturaci odměny předmětnými daňovými doklady č. 20120164 a 20120165 na základě tzv. zesplatňovací podmínky, zakotvené v mandátních smlouvách, bylo poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH.
41. Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH platí, že: „[p]ředmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.“
42. Podle § 14 odst. 1 ZDPH platí, že:
- „[p]oskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také
- a) převod práv,
 - b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty,
 - c) vznik a zánik věcného břemene,
 - d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.“
43. Z čl. I. mandátní smlouvy, uzavřené mezi žalobkyní a společností CASPER dne 21. 4. 2004 (dále jen „mandátní smlouva z roku 2004“) i z čl. I. druhé mandátní smlouvy, uzavřené mezi žalobkyní a společností CASPER dne 14. 12. 2007 (dále jen „mandátní smlouva z roku 2007“) vyplývá, že žalobkyně poskytovala na základě těchto smluv společnosti CASPER služby právní pomoci spočívající ve správě a vymáhání pohledávek společnosti CASPER vůči jejím dlužníkům.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Podstatou této právní služby tedy bylo např. podávání žalob na plnění, podávání exekučních návrhů či návrhů na soudní výkon rozhodnutí, zastupování v těchto řízeních atd.

44. Pokud jde o odměnu za služby, žalobkyně a její klient ji v článku VI. mandátní smlouvy z roku 2004 sjednali jako paušální sazbu za zastupování účastníka advokátem ve výši podle vyhlášky 484/2000 Sb. Paušální odměna byla stanovena pro soudní řízení dle článku VI.3 „*do okamžiku, kdy rozhodnutí nabude právní moci a zahrnuje všechny úkony právní služby provedené mandatářem (zde žalobkyně) s výjimkou soudních poplatků za řízení a odměny za úkony, které patří k nákladům řízení... V případě úspěchu v odvolacím řízení má mandatář nárok na zaplacení paušální odměny za řízení v druhém stupni, pouze v případě jejího úspěšného vymožení.*“ Pravidla pro placení této paušální odměny v částech pak obsahují články VI.7 a VI.8. Podle článku VI odst. 14 se mandant rovněž zavázal zaplatit žalobkyni odměnu dle vyhlášky 484/2000 Sb. i za vedení exekučního řízení.
45. Mandátní smlouva z roku 2007 obsahuje v článku V.2, V.3, V.4 paušální sjednání ceny zakázky zahrnující všechny úkony – 3000 Kč za zakázku převzatou ve fázi nalézacího řízení a 1000 Kč ve fázi před exekučním řízením, popř. 500 Kč již v průběhu exekučního řízení. Obecně pak dle článku V.8 strany sjednaly odměnu za právní pomoc mandantovi jako paušální odměnu sazbu za zastupování účastníka advokátem ve výši podle vyhlášky 484/2000 Sb. Odměna zahrnuje všechny úkony právní služby provedené mandatářem (zde žalobkyně) s výjimkou soudních poplatků za řízení a odměny za úkony, které patří k nákladům řízení.
46. V mandátní smlouvě z roku 2004 je v relevantním ustanovení čl. VI odst. 10 uvedeno: „[s]mluvní strany se dohodly na tom, že v případě, kdy mandant využije svého práva odstoupit od jednotlivé zakázky podle čl. II., odst. 2. této smlouvy kdykoliv po dni, kdy mandatář již zajistil podání návrhu na vydání platebního rozkazu podle čl. IV., odst. 4. nebo návrhu na nařízení exekuce podle čl. IV., odst. 6. této smlouvy má mandatář nárok na zaplacení celé paušální odměny vypočtené dle odst. 3. a 14. tohoto článku snížené o 25 %, úhradu nákladů na soudní poplatky dle odst. 4. tohoto článku v případě, že zaplacený soudní poplatek nebude soudem vrácen a úhradu účelně vynaložených nákladů podle odst. 5. tohoto článku v plné výši.“ Podle čl. VI odst. 13 mandátní smlouvy z roku 2004 „[d]ojde-li k vypovězení této smlouvy mandantem dle vl. I., odst. 2. této smlouvy je mandant povinen bez ohledu na výsledek exekuce nebo soudního řízení zaplatit mandatáři na základě fakturace se splatností jeden týden ode dne doručení v plné výši vyúčtovanou odměnu podle jednotlivých ustanovení této smlouvy u všech jednotlivých neukončených zakázek poníženou o 25 % a to i po nabytí účinnosti výpovědi mandátní smlouvy.”
47. V mandátní smlouvě z roku 2007 je v relevantním ustanovení čl. V odst. 11 uvedeno: „[d]ojde-li k vypovězení této smlouvy mandantem dle čl. IV. této smlouvy, nebo k odstoupení od vymáhání jednotlivých zakázek a/nebo souboru zakázek ze strany mandanta ve smyslu čl. II. odst. 2 této smlouvy, kdykoliv po dni, kdy již mandatář zajistil podání žalobních návrhů příslušnému soudu, je mandant povinen bez ohledu na následný výsledek výkonu rozhodnutí (exekuce), nebo nalézacího řízení, zaplatit mandatáři na základě fakturace se splatností jeden týden ode dne doručení v plné výši vyúčtovanou odměnu podle jednotlivých ustanovení této smlouvy u všech jednotlivých zakázek, a to i po nabytí účinnosti výpovědi mandátní smlouvy. V těchto případech se při výpočtu výše odměny má za to, že nalézací i vykonávací (exekuční) řízení bylo zcela úspěšné a mandatář má nárok na zaplacení celé mimosmluvní odměny vypočtené v souladu s vyhl. č. 484/2000 Sb. [...]“
48. V těchto případech (tj. v případě výpovědi mandátní smlouvy či odstoupení od jednotlivé zakázky) tak žalobkyně svému klientovi na základě mandátní smlouvy vyúčtovala celou paušální odměnu vypočtenou ve výši dle vyhlášky č. 484/2000 Sb. a to bez ohledu na výsledek řízení. K aktivaci těchto ustanovení pak mělo a mohlo dojít pouze v časovém období po návrhu na zahájení řízení, vydání platebního rozkazu, po zahájení exekuce. Naopak po výpovědi mandátní smlouvy či po odstoupení od zakázky žalobkyně již nemohla činit další úkony právní služby pro klienta, přesto měla inkasovat plnou paušální odměnu za danou věc. Jinými slovy žalobkyně tedy byla podle mandátních smluv oprávněna nárokovat celou paušální odměnu za poskytnutou službu v zahájeném avšak neskončeném řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

49. Problematikou výše nároků ze sjednaných paušálních odměn v mandátních smlouvách se zabývala civilní judikatura. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 12. 3. 2005, č. j. 32 Odo 1056/2004 vyložil, že „*z ustanovení § 571 odst. 2¹ obchodního zákoníku, které je ustanovením dispozitivním (srov. § 263 odst. 1 obch. zák.), zcela jednoznačně vyplývá, že není-li účastníky ve smlouvě ujednáno jinak, je jedinou podmínkou pro vznik nároku mandátáře na úplatu jen jím řádně vykonaná činnost. Zákon, který tak dává účastníkům možnost smluvně se od něj odchýlit, neváže vznik nároku na úplatu na skutečnost, zda mandant dal či nedal mandatáři pokyny či v jaké formě byla sjednána úplata (např. ve formě paušálu či za skutečně odpracované dny), případně na jiné skutečnosti, ale pouze na řádně vykonanou činnost. Pokud tedy mandátář činnost řádně nevykonával, a to z jakéhokoliv důvodu (třeba i pro okolnosti na straně mandanta), nemá na úplatu nárok. Ustanovení § 567 odst. 2 věta první obch. zák. stanoví, že činnost, k níž se mandátář zavázal, je povinen uskutečňovat podle pokynů mandanta a v souladu s jeho zájmy, které mandátář zná nebo musí znát. Toto ustanovení tak ukládá mandatáři řídit se při výkonu sjednané činnosti mimo jiné pokyny mandanta, přičemž však z něho nelze dovodit, že by mandátář nemohl bez pokynů mandanta činnost vykonávat. Tento případ by mohl nastat pouze tehdy, pokud by si účastníci ve smlouvě sjednali možnost výkonu činnosti mandátáře až poté, co obdrží od mandanta pokyny.*“ Nejvyšší soud na tomto názoru setrval později v usnesení ze dne 20. 12. 2011, sp. zn. 23 Cdo 3992/2011 a potvrdil jej i v usnesení ze dne 6. 11. 2017, č. j. 32 Cdo 3612/2017 (všechna rozhodnutí dostupná na www.nsoud.cz).
50. Jinou situaci oproti tomu Nejvyšší soud posuzoval v rozsudku ze dne 25. 1. 2006, č. j. 32 Odo 303/2005. V tehdejší věci byla sjednána pravidelná měsíční odměna za činnost bez ohledu na to, zda činnost (zastupování klienta v celním řízení) v tom měsíci byla vykonávána. V tomto případě pak Nejvyšší soud oproti výše uvedeným případům shledal, že „*nedošlo k žádné dohodě účastníků v předmětné smlouvě ani mimo ní v tom směru, že by bylo podmínkou nároku žalobkyně na dohodnutou paušální odměnu provádění dohodnuté práce (zastupování žalované v celním řízení) každý měsíc. Za stavu, kdy takto mandátní smlouva mezi účastníky koncipována nebyla a kdy ani povinnost mandátáře provádět ve smlouvě vymezenou činnost, tj. zastupovat mandanta při celních řízeních, nebyla do konkrétních časových období koncentrována, nelze než dospět k závěru, že předmětná smlouva mandátáře provádět práci pro mandanta každý měsíc nezavazovala. Jedinou podmínkou pro nárok mandátáře na dohodnutou paušální odměnu tak bylo provádět práce pro mandanta (§ 571 odst. 2, věta první, obch. zák.) v rámci plnění předmětu mandátní smlouvy.*“
51. Posledně uvedený případ však není aplikovatelný na věc žalobkyně. Z výše citovaných ustanovení podle názoru městského soudu zřetelně vyplývá, že ona paušální odměna sjednaná podle obou mandátních smluv z roku 2004 a 2007 představovala zprůměrování nákladů za služby (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 6. 11. 2017, č. j. 32 Cdo 3612/2017); odměna tedy nebyla koncipována jako pravidelné měsíční plnění bez ohledu na faktické poskytování služeb v daném měsíci.
52. Vzhledem k tomu, že odměňování žalobkyně za činnost podle mandátních smluv nebylo smluvně sjednáno odchylně od pravidel ustanovení § 571 odst. 2 obchodního zákoníku, je tedy podle názoru městského soudu na místě aplikovat závěry Nejvyššího soudu, podle nichž odměna z mandátní smlouvy přísluší mandátáři až dle řádně vykonané činnosti. Jestliže tedy žalobkyně původními fakturami skutečně požadovala vyplacení celé odměny bez ohledu na fakticky provedené úkony, bylo to v rozporu s nároky, které jí z mandátní smlouvy vyplývaly.
53. Vycházeje z uvedeného, městský soud se ztotožnil se žalobkyní v tom, že daň z přidané hodnoty na výstupu nebylo možno stanovit a odvést u těch odměn za služby, u nichž žalobkyně činnost nevykonala; podle názoru soudu tak daň měla být odvedena jen za tu část služeb, které byly skutečně vykonány a u kterých tak žalobkyni vznikl nárok na úplatu. Městský soud se tedy ztotožnil jak s výše uvedenými závěry Nejvyššího soudu, tak se závěrem vysloveným zejména

¹ cit ustanovení § 571 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník: Nevyplyvá-li ze smlouvy něco jiného, vznikne mandatáři nárok na úplatu, když řádně vykoná činnost, ke které byl povinen, a to bez ohledu na to, zda přinesla očekávaný výsledek, či nikoliv. Lze-li očekávat, že v souvislosti s vyřizováním záležitosti vzniknou mandatáři značné náklady, může mandátář požadovat po uzavření smlouvy přiměřenou zálohu

v odstavci 43 rozsudku městského soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 6 Af 20/2018-68, který se týkal daně z příjmů společnosti žalobkyně.

54. Vzhledem k tomu, že žalobkyně byla oprávněna účtovat a fakturovat odměnu až po zahájení úkonů (řízení) a žalobkyně patrně všechna řízení takto zahájila, je nezbytné se dále zabývat otázkou, do jaké míry žalobkyně službu klientovi fakticky poskytla. Žalobkyně i žalovaný si tohoto momentu jsou ostatně vědomi - žalobkyně v žalobě poukazuje na to, že původní faktury č. 20120164 a č. 20120165 zrušila a vystavila faktury 20120140 a 20120141, v nichž již účtovala již jen fakticky poskytnuté služby – o tuto odměnu poté s klientem vede soudní spor. Žalovaný poté v daňovém řízení rovněž opakovaně činil úkony ke zjištění rozsahu fakticky poskytnutých služeb.
55. Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“), platí, že: „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“
56. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Podle odst. 4 téhož ustanovení: „[p]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyžvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“
57. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že: „[s]právce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“
58. Městský soud podotýká, že předmětem věci je přezkoumání stanovení daně z přidané hodnoty za měsíc únor 2012 na základě faktur č. 20120164 a č. 20120165 za poskytnutí služeb podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jak učinil správce daně platebním výměrem ze dne 21. 9. 2016, č. j. 7038751/16/2007-50522-202750, resp. žalovaný napadeným rozhodnutím.
59. Pokud by žalobkyně prokázala skutečnosti uvedené ve svém daňovém tvrzení, bylo by podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak na správci daně, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost důkazních prostředků předložených žalobkyní. Městský soud však shledal, že faktické poskytnutí právních služeb, tj. reálně poskytnuté právní služby žalobkyní společnosti CASPER, které byly podkladem pro vystavení daňových dokladů (faktur) č. 20120164 a 20120165, nebylo v posuzované věci dosud prokázáno.
60. To, že se žalobkyně se zabývá výkonem advokacie, tj. poskytováním právních služeb, což zahrnuje zejm. činnosti jako zastupování v soudním řízení, sepisování listin, zpracování právních rozborů atd. (srov. § 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii), je nesporné. V rámci této činnosti tedy žalobkyně pro klienty činí konkrétní úkony – např. podává v zastoupení klienta žaloby, vyjádření v soudním řízení, sepisuje konkrétní smlouvy apod.
61. Ve faktuře č. 20120164 ze dne 14. 5. 2012 je pak uvedeno: „[v] souladu se zněním Mandátní smlouvy uzavřené dne 14. 12. 2007, dle čl. V, odst. 11 Vám fakturujeme: [...]“ Na dalších řádcích faktury jsou uvedeny jednotlivé fakturované položky dle typu nákladů a agendy a k nim přiřazené částky – např. náklady právního zastoupení v žalobním řízení – leasing, náklady právního zastoupení v odvolacím řízení – leasing, vícenáklady_cestovné – leasing, vícenáklady_promeškaný čas – leasing, náklady právního zastoupení v exekučním řízení – leasing, náklady právního zastoupení v odvolacím řízení proti usnesení o pověření exekutora – leasing, náklady právního zastoupení – trest – v celkovém rozsahu 14 položek. U každé položky je uveden odkaz na přílohy faktury. Ve faktuře č. 20120165 ze dne 14. 5. 2012 je uvedeno: „[v] souladu se zněním Mandátní smlouvy ze dne 21. 4. 2004, vč. Dodatku č. 1 ze dne 5. 12. 2004 a Dodatku č. 2 ze dne 25. 10. 2005, Vám dle čl. VI, odst. 10 a 13 fakturujeme.“ Poté rovněž následuje výčet jednotlivých fakturovaných položek dle typu nákladů a agendy a k nim přiřazené částky s odkazem na přílohy faktury. V přílohách faktur jsou

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

tabulky s výpočty nákladů právního zastoupení v jednotlivých případech evidované dle jmen, popř. firem údajných dlužníků společnosti CASPER. Každá z tabulek je nadepsaná označením „odstoupení od jednotlivé zakázky/mandátní smlouvy“ a typem agendy (např. náklady právního zastoupení v odvolacím řízení). V těchto tabulkách není uvedeno, zda a jaké konkrétní úkony žalobkyně činila pro společnost CASPER v jednotlivých řízeních, ve kterých ji zastupovala, či jaký byl výsledek řízení. Z faktur a jejich příloh je nicméně zřejmé, že fakturované částky se skládaly ze stovek různých položek (jednotlivých případů a typů nákladů).

62. Žalobkyni je proto třeba vytknout, že z obou faktur (ani příloh) není seznatelné, jaké konkrétní služby, za něž měla být úhrada vyfakturována předmětnými daňovými doklady, žalobkyně společnosti CASPER vlastně poskytla. Z obou faktur nevyplyvá „spárování“ částek fakturovaných daňovými doklady č. 20120164 a 20120165 (v obou případech datum uskutečnění zdanitelného plnění 15. 2. 2012) s konkrétními službami, jež měla žalobkyně poskytnout společnosti CASPER tak, aby bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění a případně, aby tím bylo potvrzeno tvrzení žalobkyně, že služby nebyly poskytnuty. Městský soud pak podotýká, že to ostatně nevyplyvá ani z faktur č. 20120140 a č. 2012141 (v obou případech datum uskutečnění zdanitelného plnění 15. 12. 2011).
63. Městský soud je tedy toho názoru, že především již z předmětných daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 nevyplyvá, jaké žalobkyně fakticky uskutečnila zdanitelné plnění ve prospěch společnosti CASPER a zda odpovídají v rozsahu odpovídajícímu částce fakturované předmětnými daňovými doklady.
64. Zda podkladem předmětných daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, však na druhou stranu nevyplyvá ani z ostatních listin, na které žalovaný odkazoval v odst. 21 napadeného rozhodnutí. Z vyúčtování advokátní odměny ze dne 15. 5. 2012, z přihlášky pohledávek věřitele podle § 35 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev ze dne 15. 5. 2012 ani z výzvy k úhradě odměny za poskytování právních služeb – návrhu na smírné (mimosoudní) vyřešení věci ze dne 4. 6. 2012. V žádné z těchto listin není uvedeno, zda a jaké konkrétní služby, za něž byla fakturována úhrada předmětnými daňovými doklady, žalobkyně společnosti CASPER poskytla.
65. Ve vyúčtování advokátní odměny ze dne 15. 5. 2012 není o povaze poskytnutých služeb nic uvedeno. V přihlášce pohledávek věřitele podle § 35 zákona o přeměnách obchodních společností a družstev ze dne 15. 5. 2012 je toliko uvedeno, že: „[s] ohledem na výše zmíněnou přeměnu Vaší společnosti, v důsledku čehož došlo ex lege k nemožnosti plnit závazky naší společnosti vyplývající ze Smluv o poskytování právních služeb, a tak k jejich zániku ex lege, vzniklo naší společnosti právo vyúčtovat svou odměnu za poskytování právní služeb.“ Ve výzvě k úhradě odměny za poskytování právních služeb – návrhu na smírné (mimosoudní) vyřešení věci ze dne 4. 6. 2012 žalobkyně uvedla: „[...] požádali jsme o stanovisko [...] Českou advokátní komoru, která nám dopisem ze dne 23. 4. 2012 potvrdila náš názor, když [...] dovodila, že mandátní smlouvy o poskytování právní služeb mohou být ukončeny i na základě jiných soukromoprávních úkonů tak, jako se stalo i v případě mandátních smluv uzavřených mezi našimi společnostmi; tím naší společnosti vzniklo právo vyúčtovat odměnu za poskytování právní služeb. To jsme již učinili vystavením dvou faktur: (i) č. 20120164 ze dne 14. 5. 2012 a (ii) č. 20120165 ze dne 14. 5. 2012. [...] Dovolujeme si na tomto místě připomenout, že příslušná ustanovení o způsobu výpočtu smluvní odměny za právní zastoupení v případě odstoupení (ukončení) vymáhání pohledávek bylo smluvními stranami sjednáno od počátku existence příslušných mandátních smluv a po dobu osmi (8) let, po kterou naše advokátní kancelář Vaší společnost zastupovala před soudy a dalšími orgány byla tato ustanovení stranami vnímána shodně a žádná ze stran je nikdy neučinila spornými. Jak je již výše uvedeno, vyúčtování právních služeb se týká několika tisíc případů právního zastoupení, celkem poskytnutých 5050 úkonů právní služby, a to za dobu osmi (8) let, kdy byly tyto služby na základě uzavřených smluv naší advokátní kancelář Vaší společnosti poskytovány.“ Z uvedených listin tak lze podle názoru městského soudu dovodit pouze to, že za dobu 8 let žalobkyně poskytla společnosti CASPER nějaké právní služby, nelze z nich však dovodit, za jaké konkrétní fakticky poskytnuté služby bylo fakturováno daňovými doklady č. 20120164 a 20120165.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

66. Totéž platí i o obou výzvách k úhradě smluvní odměny za poskytování právní služby ze dne 21. 6. 2012 a obou opakovaných výzvách z k úhradě odměny za poskytování právních služeb ze dne 11. 7. 2012 (v napadeném rozhodnutí je chybně uvedeno datum 11. 07. 2017, ačkoliv v daňovém spisu se odpovídající listina z tohoto data nevyskytuje). Obsahem těchto výzev je shrnutí postupu ukončení smluvního vztahu mezi žalobkyní a společností CASPER, vývoj jednání o vypořádání vzájemných práv a shrnutí vyfakturovaných částek. Nijak z nich však nevyplyvá, jaké konkrétní služby, fakturované daňovými doklady č. 20120164 a 20120165, žalobkyně poskytla společnosti CASPER.
67. V protokolu o ústním jednání ze dne 2. 12. 2015, č. j. 7293411/15/2007-60563-108512 zástupkyně žalobkyně uvedla, že: „[f]akturované služby byly poskytnuty, ale klient je neuhradil.“ Z protokolu však nevyplyvá, k poskytnutí jakých konkrétních služeb se žalobkyně vyjadřovala, neboť se v protokolu mluví pouze o „předmětných fakturách“. Jen z kontextu doložených příloh k tomuto protokolu, mezi nimiž je i interní doklad ID 2015/056, jímž byly zrušeny faktury č. 20120164 a 20120165, se lze domnívat, že se zástupkyně žalobkyně vyjadřovala právě k těmto fakturám.
68. Žalovaný oproti těmto prokazovaným tvrzením žalobkyně byl správně toho výchozího názoru, že *došlo k poskytnutí právní služby podřaditelné obecně pod ust. § 14 odst. 1 ZDPH*. Žalovaný tento svůj závěr opřel o skutečnosti uvedené v odst. 21 napadeného rozhodnutí, v němž je uvedeno, že daňové doklady č. 20120164 a 20120165 byly vystaveny na základě tzv. zesplatňujících podmínek, jejich předmětem bylo vyúčtování nákladů právního zastoupení, že k žádosti o posečkání platby DPH z 20. 6. 2012 žalobkyně přiložila dokument s názvem „*Výzva k úhradě odměny za poskytování právních služeb – Návrh na smírné (mimosoudní) vyřešení věci*“ ze dne 4. 6. 2012, adresovaný společnosti CASPER, v němž žalobkyně uvedla, že jí na základě mandátních smluv vzniklo právo vyúčtovat odměnu za poskytování právních služeb, což učinila vystavením daňových dokladů č. 20120164 a 20120165, a že se vyúčtování týká několika tisíc případů právního zastoupení za dobu osmi let. Že se jednalo o vyúčtování odměny za poskytování právních služeb, žalovaný v odst. 21 napadeného rozhodnutí dále dovozoval z listin vyúčtování advokátní odměny a přihláška pohledávek věřitele ze dne 15. 5. 2012, výzev k úhradě smluvní odměny ze dne 21. 6. 2012 a ze dne 11. 7. 2017 a z toho, že v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 2. 12. 2015, č. j. 7293411/15/2007-60563-108512 žalobkyně uvedla, že služby fakturované společností CASPER na základě daňových dokladů byly poskytnuty, avšak doklady nebyly uhrazeny. Dále se žalovaný opíral o právní stanovisko ČAK ze dne 23. 4. 2012 a o skutečnost, že doklady byly částečně uhrazeny zápočtem pohledávek a závazků, které sice byly následně zrušeny, avšak žalobkyně nijak neprokázala oprávněnost zrušení zápočtů.
69. Z daňového spisu je však patrné, že ani správci daně nebylo na základě citovaného vyjádření zástupkyně žalobkyně v protokolu o ústním jednání zřejmé, zda a v jakém rozsahu byla služba fakticky poskytnuta. V navazující výzvě k prokázání skutečností ze dne 27. 1. 2016, č. j. 462816/16/2007-60563-108512 totiž správce daně uvedl, že: „[f]aktury byly vystaveny na odběratele [společnost CASPER], dle dosavadních zjištění správce daně, z důvodu přeměny obchodní společnosti odběratele. DS ve svém odůvodnění uvedl, že faktury byly vystaveny ke dni Oznámení o přechodu pohledávek z titulu leasingových smluv na nástupnickou společnost, tedy ke dni faktického ukončení právního zastoupení klienta. A dále, že mandátní smlouva obsahuje zesplatňovací podmínku, která pro případ odstoupení klienta od Mandátní smlouvy, stanoví nárok na zaplacení celé odměny a to bez ohledu na skutečnost, že právní služba nebyla poskytnuta celá. Z vyjádření DS lze dovozovat, že se jednalo k fakturaci na základě smluvních ujednání, přestože služby poskytnuty nebyly, případně nebyly poskytnuty v plné výši. Na rozdíl od výše uvedeného zástupce DS v protokolu č. j. 7293411/15/2007-60563-108512 tvrdí, že: „fakturované služby byly poskytnuty, ale klient je neuhradil.“ Dále je zde řečeno, že faktury byly odběratelem odmítnuty a věc byla řešena soudní cestou.“ Správce daně na základě toho uzavřel, že: „přetrvávají pochybnosti o tom, zda byla či nebyla uskutečněna zdanitelná plnění deklarovaná na výše uvedených fakturách, proto doložte: [...] zda a v jakém rozsahu byly služby, které jsou předmětem faktur 20120164 a 20120165, uskutečněny. V případě, že z vaší strany

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

poskytnuty byly, doložte výši nákladů, které se k těmto službám vztahují.“ Podle názoru městského soudu z citované výzvy vyplývá, že ani správce daně z tvrzení zástupkyně žalobkyně jednoznačně nevyrozuměl, zda podkladem fakturace daňovými doklady č. 20120164 a 20120165 bylo faktické poskytnutí služby.

70. Na konec ani z právního stanoviska ČAK ze dne 23. 4. 2012 nevyplývá, že žalobkyně skutečně poskytla společnosti CASPER služby, za které údajně bylo fakturováno daňovými doklady č. 20120164 a 20120165. Z tohoto stanoviska vyplývá právní názor legislativního odboru ČAK, že 1) závazek poskytování právní služby spočívající ve správě práv klienta (pohledávek) zanikne, pokud dojde k převodu těchto práv na třetí osobu, a to z důvodu nemožnosti plnění, a 2) pokud je ve smlouvě ujednáno, že odměna advokáta je splatná v návaznosti na ukončení smluvního vztahu (ať už k zániku závazků dojde kterýmkoli způsobem), lze konstatovat, že zánikem smluvního vztahu vzniká advokátovi nárok na odměnu a klient je povinen tuto odměnu uhradit. Z tohoto právního stanoviska tedy dle názoru městského soudu nevyplývá nic o tom, zda žalobkyně společnosti CASPER fakticky poskytla službu, za kterou bylo fakturováno předmětnými daňovými doklady, neboť stanovisko ČAK se jen velmi obecně vyjadřuje k okamžiku vzniku právo na úhradu advokátní odměny.
71. Pokud jde o zápočet pohledávek fakturovaných předmětnými daňovými doklady a závazků, z daňového spisu – konkrétně např. str. 11 úředního záznamu ze dne 31. 5. 2016, č. j. 4543513/16/2007-60563-108512 či z dopisů žalobkyně adresovaných společnosti CASPER ze dne 14. 5. 2012, označených Vzájemný zápočet pohledávek a závazků – skutečně vyplývá, že žalobkyně uplatnila vůči částkám fakturovaným daňovými doklady č. 20120164 a 20120165 jednostranné zápočty. To však dle názoru městského soudu logicky nevypovídá nic o tom, zda podkladem pro fakturaci daňovými doklady č. 20120164 a 20120165 bylo faktické poskytnutí služby. Naopak šlo zcela zřejmé o úkon jednostranné započítání pohledávek vycházející z toho, že žalobkyně byla přesvědčena, že jí náleží odměna bez ohledu na to, jaké a kolik faktických úkonů právní služby mandantovi učinila.
72. Naopak v listině Podání k Výzvě k prokázání skutečností č. j.: 462816/16/2007-60563-108512 ze dne 15. 2. 2016 žalobkyně v odpovědi na požadavek doložení, zda a v jakém rozsahu byly služby, které jsou předmětem faktur 20120164 a 20120165, uskutečněny, uvedla, že mandátní smlouvy se společností CASPER obsahují tzv. zesplatňovací podmínku, která pro případ odstoupení klienta od mandátní smlouvy stanoví nárok advokáta na zaplacení celé advokátní odměny stanovené dle vyhlášky č. 484/2000 Sb., a to bez ohledu na skutečnost, že právní služba nebyla poskytnuta celá, resp. nedošlo k úplnému vyřízení věci, předmětné faktury přitom byly vystaveny v souladu s těmito smluvními ujednáními. Dále uvedla, že „[j]elikož nedošlo k poskytnutí celé služby, jak má na mysli vyhlášky 484/2000 Sb. (paušální odměna je stanovena za zastoupení účastníka řízení v jednom soudním stupni), protože tyto kauzy nebyly před soudem skončeny, je příslušný odstavec mandátní smlouvy [...], podle kterého jsme odměnu vyúčtovali, neplatný, jak bylo konstatováno v doloženém kárném rozhodnutí ČAK. [...] Advokátní kancelář vzhledem ke sjednání paušální odměny ve smyslu Vyhl. 484/2000 Sb. nevedla seznam jednotlivých úkonů. Tzn. jestliže advokát neposkytl celou službu (všechny úkony) a jeho odměna je sjednána jako success fee, smí ji vyúčtovat pouze za jejího současného zaplacení dlužníkem.“
73. V listině Doplnění podání k Protokolu č. j.: 1651776/16/2007-60563-108512 ze dne 21. 3. 2016 pak žalobkyně dále uvedla, že dle vyhlášky č. 484/2000 Sb. vzniká nárok na zaplacení advokátní odměny až skončením řízení v jednom soudním stupni a stejným okamžikem vzniká zdanitelné plnění, protože dle § 2 této vyhlášky se nepočítá s tím, že advokát neposkytne celou službu „až do konce“ [...]. Mandant odstoupil od případů, u kterých bylo v době ukončení mandátní smlouvy stále vedeno několik tisíc soudních řízení a ani v jednom nebylo řízení skončeno. Nebylo tedy co vyúčtovat, a to ani za právní služby poskytnuté přede dnem ukončení zastoupení.
74. Z protokolu o místním šetření ze dne 30. 9. 2015, č. j. 6202360/15/2007-60563-108247 pak vyplývá, že správce daně provedl místní šetření u společnosti CASPER, při kterém zástupce

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

společnosti CASPER na otázku, zda byla plnění uvedená na fakturách č. 20120164 a 20120165 uvedl, že: „[f]aktur *neznáme*, Ing. H. [zástupce společnosti CASPER – pozn. městského soudu] *nastoupil až po vystavení faktur. Nejsme si vědomi žádného plnění.*”

75. Z napadeného rozhodnutí poté nevyplývá ani to, že by se těmito stěžejními argumenty a skutečnostmi žalovaný v napadeném rozhodnutí jakkoliv zabýval – tj. okamžikem vzniku nároku na částečnou odměnu za služby, nepřijetím faktur či popíráním toho, že služby vůbec v konkrétních případech byly poskytnuty.
76. Městský soud proto za těchto okolností přisvědčil stěžejní žalobní námitce, že neobstojí závěr žalovaného, podle kterého došlo na základě daňových dokladů č. 20120164 a 20120165 k vyúčtování odměny za právní služby obecně podřaditelné pod § 14 odst. 1 ZDPH.
77. Nesprávný právní názor na projednávanou věc shledal městský soud na obou procesních stranách. Aby však mohla být správně stanovena daň za únor 2012, musí být ze skutkového hlediska nejdříve postaveno na jisto, zda a v jakém rozsahu žalobkyně fakticky poskytla společnosti CASPER služby za úplatu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Náležitě tedy musí být zjištěno, jaké konkrétní služby žalobkyně poskytla a zda jí za to vznikl nárok na obvyklou odměnu (úplatu) – to např. i porovnáním s tím, že dle žalobního tvrzení žalobkyně tyto služby byly fakturovány pozdějšími fakturami 20120140 a 20120141 (viz. odst. 18, 21 žaloby).
78. Městský soud znovu podotýká, že z daňového spisu zjistil, že orgány finanční správy se touto otázkou (v průběhu odstraňování pochybností a později v rámci daňové kontroly) původně zabývaly - žalobkyni vyzývaly k prokázání rozhodných skutečností, ta podklady předložila včetně související právní argumentace. Z předložených podkladů pak orgány finanční správy v tomto ohledu žádné skutkové ani právní závěry neučinily a platební výměr i napadené rozhodnutí založily na jiných důvodech. Městský soud proto celkově shledal, že napadené rozhodnutí je zatíženo vadou nedostatečných skutkových zjištění, neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu v daňovém spisu a vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.).

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

79. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro vady podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Věc proto podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
80. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (zejména bod 78), je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
81. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.
82. Náhradu nákladů řízení představuje pro žalobkyni soudní poplatek ve výši **3.000 Kč** za žalobu a dále žalobkyni náleží náhrada za odměnu zástupce za právní služby a jeho hotové výdaje. Městský soud přiznal žalobkyni náhradu za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby ve věci samé, replika ze dne 8. 3. 2019) - po 3.100 Kč vše podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Mimosmluvní odměna tak celkově činí **9.300 Kč** (3 x 3.100 Kč). Dále žalobkyni přísluší náhrada hotových výdajů jejího právního zástupce ve výši **900 Kč** za 3 úkony právní služby po 300 Kč podle ustanovení § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože právní zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustanovení § 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % - **2.142 Kč**. Celková výše nákladů řízení žalobkyně tak činí **15.342 Kč**.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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.

V Praze 12. srpna 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.