



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobkyně: **PEPSICO CZ s.r.o. (dříve GENERAL BOTTLERS CR s.r.o.)**, se sídlem Kolbenova 50, Praha 9, zast. společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství (dříve Ministerstvo financí)**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 316/2007-491, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2011, č. j. 10 Ca 79/2008 - 216,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni prostřednictvím zástupce žalobkyně, společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, na nákladech řízení o kasační stížnosti částku ve výši **8 712 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 14. 12. 2011, kterým bylo výrokem I. zrušeno rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 316/2007-491, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ – 14538/13/06. Tímto rozhodnutím finanční ředitelství v rámci povoleného přezkumu daňového rozhodnutí dle ustanovení § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní“) potvrdilo své předchozí rozhodnutí ze dne 28. 4. 2004,

č. j. FŘ – 3658/13/06, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2000. Městský soud výrokem II. současně uložil stěžovateli povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 21 320 Kč.

II. Relevantní skutkové okolnosti projednávané věci

Z obsahu předloženého spisového materiálu vyplynuly pro věc tyto podstatné skutečnosti: dne 11. 10. 2002 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001.

Podstata sporu vychází ze skutečnosti, že žalobkyně, která vyrábí nealkoholické nápoje značky PEPSI, přenechávala na základě smlouvy části svých odběratelů do bezplatného užívání jí vlastněná chladicí zařízení a výčepní zařízení, a to s podmínkou, že budou sloužit výhradně k prodeji jejích výrobků. Vzhled těchto zařízení byl speciálně upraven – jejich pláště byly opatřeny logy žalobkyně a fotografiemi jejích výrobků. Žalobkyně přenechání jednotlivých zařízení svým odběratelům realizovala na základě nájemních smluv, ve kterých byla stanovena částka za pronájem ve výši 0 Kč. V rámci následného daňového řízení v této souvislosti žalobkyně argumentovala, že se z povahy věci, kdy je cena za pronájem stanovena v nulové výši, jedná o smlouvu o výpůjčce ve smyslu ustanovení §§ 659 až 662 občanského zákoníku, a daň z přidané hodnoty by proto měla být stanovena rovněž v nulové výši. Stěžovatel na základě výše uvedeného skutkového stavu nicméně dospěl k závěru, že žalobkyně za zařízení sice nezískávala nájemné, ale ze strany jejích odběratelů jí bylo poskytováno protiplnění spočívající v realizaci reklamy.

Na základě výsledků provedené daňové kontroly tak správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost žalobkyně. Jedním z těchto dodatečných platebních výměrů byl rovněž dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2000 ze dne 2. 7. 2003, č. j. 183892/03/009513/7680, kterým byl a žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 916 857 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně bránila podáním odvolání, které bylo finančním ředitelstvím jako nedůvodné zamítnuto.

Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala paralelně žalobu ve správním soudnictví a žádost o přezkum podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. V projednávané věci je předmětem řízení rozhodnutí o přezkumu dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. Žádosti žalobkyně bylo vyhověno a přezkoumání bylo povoleno rozhodnutím stěžovatele ze dne 16. 8. 2005, č. j. 18/100570/2004.

Následně finanční ředitelství v přezkumném řízení potvrdilo své předchozí rozhodnutí rozhodnutím ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-14538/13/06; odvolání, které žalobkyně směřovala proti tomuto rozhodnutí, bylo zamítnuto rozhodnutím stěžovatele ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 316/2007-491. Naposledy zmíněné rozhodnutí je nyní předmětem přezkumu městského, resp. kasacího soudu.

Stěžovatel povolil přezkoumání daňového rozhodnutí s odůvodněním, že nelze dovodit, že by za stávající situace odběratelé poskytovali protiplnění; plnění v podobě reklamy nebylo prokázáno. Jak vyplývá z rozhodnutí finančního ředitelství (viz str. 3 rozhodnutí), finanční ředitelství se v rámci přezkumného řízení zaměřilo na významné obchodní partnery žalobkyně, neboť bylo toho názoru, že umístováním chladicích zařízení do prodejen velkých obchodních řetězců si žalobkyně zajišťovala takový rozsah reklamních a propagačních služeb,

pokračování

že protihodnota v podobě bezplatného užívání jejích zařízení již obchodníkům nepostačovala. Finanční ředitelství doplnilo dokazování o smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a vybranými obchodními řetězci (Tesco Stores ČR, Globus ČR, AHOLD Czech Republic, Delvita), které se svým předmětem týkaly pronájmu předmětných zařízení, případně rámcových dohod o poskytování reklamních služeb. Z předložených smluv finanční ředitelství dovodilo, že jelikož žalobkyně poskytovala za umístování předmětných zařízení v některých provozovnách obchodnímu parteru úplatu, jedná se o důkaz toho, že i v případě bezúplatně přenechaných zařízení se jednalo o záměr, jak zajistit výrobkům žalobkyně reklamu, tedy že se jednalo o protihodnotu za přenechání zařízení do dočasného užívání. Nadto doplnilo, že žalobkyně neprokázala, jaké jiné důvody ji vedly k tomu, že tato zařízení pořídila, opatřila je reklamním designem a bezúplatně poskytovala odběratelům.

Žalobkyně se závěrem finančního ředitelství nesouhlasila a podala proti rozhodnutí odvolání. Stěžovatel ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že se finančnímu ředitelství podařilo prokázat protiplnění v podobě umožnění reklamy. Žalobkyně především namítala, že získané smlouvy, ze kterých finanční ředitelství vycházelo, nekorespondují se zdaňovacím obdobím, za která jí byla dodatečně doměřena daň, případně finanční ředitelství bez dalšího vztáhlo závěry učiněné z obsahu smluv s jedním obchodním partnerem i na závazky s partnery ostatními. V této souvislosti stěžovatel v rozhodnutí připustil, že uzavřené závazkové vztahy mezi dodavatelem a odběratelem nemají vliv na závazkové vztahy mezi dodavatelem a jiným odběratelem nebo neovlivňují závazkové vztahy v jiném období, nicméně v posuzovaném případě se zkoumá faktické umožnění reklamní činnosti, a to buď bylo, nebo nebylo. Za tohoto stavu věci pak dle stěžovatele může mít vliv na prokázání zjišťované skutečnosti i závazkový vztah s jiným obchodním partnerem nebo závazkový vztah se stejným obchodním partnerem v jiném časovém období, pokud se ovšem nezměnil faktický obsah plnění. Reklamní služby byly žalobkyní umožňovány ve všech případech a finanční úplata tam, kde jí žalobkyně za umístění zařízení poskytovala, vyjadřuje pouze rozdíl mezi hodnotou spočívající ve využívání zařízení na straně jedné a hodnotou reklamních služeb na straně druhé. Ve shodě s finančním ředitelstvím stěžovatel dále dospěl k závěru, že obsah úplatných smluv je důkazem o umožnění poskytování reklamních služeb nejen ve vztazích, jichž se tyto smlouvy týkají, nýbrž i v ostatních případech, kdy obchodníci umístovali stejná, reklamním sdělením opatřená zařízení žalobkyně ve svých provozovnách a užívali je nejen k vystavování a prodeji jejích výrobků, ale i k reklamnímu sdělení. Stěžovatel je tedy toho názoru, že žalobkyně přenechávala obchodním partnerům reklamou opatřená zařízení, aby jí byla jejich umístěním v provozovnách obchodních partnerů a jejich užíváním zajišťována reklama, a že vzhledem k existenci této protihodnoty, kterou si jinak mohla zajistit pouze za úplatu, nelze přenechávání zařízení považovat za výpůjčku ve smyslu občanského zákoníku. K námitce absence chybějícího aktivního závazkového vztahu stěžovatel uvedl, že zařízení byla opatřena reklamním sdělením, a bylo tedy v zájmu daňového subjektu i obchodního partnera v souladu se smluvním ujednáním, aby předmětná zařízení byla umístěna na odpovídajícím místě, a to bez ohledu na jednotlivé závazkové vztahy s obchodními partnery v posuzovaném období nebo v období následném. Uvedené rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou, kterou se zabýval městský soud.

III. Posouzení věci městským soudem

Městský soud nejprve podanou žalobu usnesením ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 79/2008 – 124, odmítl s odůvodněním, že žalobou napadeným rozhodnutím nebyla stanovena vlastní daňová povinnost žalobkyně, ale bylo pouze potvrzeno předchozí rozhodnutí finančního ředitelství. Dle názoru městského soudu se tedy nejednalo o rozhodnutí, jimiž

by se dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva nebo povinnosti či by jinak bylo zasahováno do právní sféry žalobkyně. Za takové rozhodnutí by dle názoru městského soudu bylo možno považovat pouze takové rozhodnutí, kterým by po povolení přezkoumání došlo ke změně, zrušení či nahrazení původního rozhodnutí podle věty první ustanovení § 55b odst. 1 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 8. 2009, č. j. 9 Afs 65/2009 – 185 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu dostupná na www.nssoud.cz), shora uvedené usnesení městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že rozhodnutí vydaná v přezkumném řízení dle ustanovení § 55b zákona o správě daní, jejichž výrokem je po provedení doplnění důkazního řízení potvrzeno původní rozhodnutí, podléhají přezkumu ve správním soudnictví. Nejvyšší správní soud konstatoval, že žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele společně s potvrzujícím rozhodnutím finančního ředitelství představuje meritorní rozhodnutí o právech a povinnostech fyzických a právnických osob mající hmotněprávní účinky, a jedná se tedy o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., které není z přezkoumání ve správním soudnictví vyloučeno.

Městský soud, vázán názorem zdejšího soudu, v nyní napadeném rozsudku věcně přezkoumal rozhodnutí stěžovatele a dospěl k závěru, že žaloba byla důvodná; rozhodnutí stěžovatele proto zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně v žalobě především namítala, že na základě několika získaných smluv týkajících se obchodních vztahů s několika obchodními řetězci nelze učinit závěr o podstatě obchodních vztahů s ostatními obchodními partnery. Dodala, že u obchodních řetězců je umístěna pouze velmi malá část předmětných zařízení, přičemž ve třech jmenovaných řetězcích (Tesco stores, Ahold Czech Republic a Delvita) bylo v posuzovaném období umístěno 166 ks z celkového počtu 20 388 zařízení umístěných u obchodních parterů. Rovněž namítla, že obchodní vztahy výrobců a obchodních řetězců se výrazně liší od běžných standardů, kdy například dodavatelé mají možnost za úplatu ovlivnit umístění svých výrobků, což výrazně ovlivňuje prodejnost tohoto zboží. Úplata poskytovaná v některých případech jednotlivým provozovněm byla tedy dle žalobkyně právě úplata za konkrétní pozici chladicího zařízení na prodejně, nikoli za výpůjčku za toto zařízení. Dále se žalobkyně ohradila rovněž proti použití jako důkazních prostředků smluv, které se netýkaly kontrolovaného zdaňovacího období, a vyjádřila přesvědčení, že je nutné posuzovat vždy jednotlivý smluvní vztah s daným obchodním partnerem, a to v příslušném zdaňovacím období. Dále namítla, že za poskytování reklamní služby rozhodně nelze považovat výlučně dle vlastní úvahy provedené, nikým neobjednané a právně nikým nevynutitelné zviditelnění loga či fotografie výrobku, který je navíc v danou chvíli vlastním zbožím obchodníka nabízeným potenciálním zákazníkům a logo resp. výrobek jsou vyobrazeny na zařízení, ze kterého je toto zboží prodáváno. V této souvislosti upozornila na to, že obchodní partner může umístit zařízení podle svých potřeb, přičemž poukázala na některé konkrétní případy, kdy bylo zařízení v provozovně umístěno na veřejnosti nepřístupném místě.

Městský soud úvodem konstatoval, že podstatou smluvního vztahu mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 6/2009 – 251 [*jedná se o rozsudek vydaný v paralelně vydaném soudním řízení, kde byla žalobou přímo napadena zamítavá rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru – pozn. NSS*], ve kterém zdejší soud uvedl, že k řešení otázky charakteru plnění uskutečněného v období před vstupem České republiky do Evropské unie je zcela nezbytný eurokonformní přístup, a s odkazem na judikaturu Evropského soudního dvora dospěl k závěru o nutnosti existence právního vztahu, podle kterého dochází k recipročnímu plnění, neboť odměna přijatá poskytovatelem služeb je skutečnou protihodnotou za poskytnutou službu. Judikatura

pokračování

Evropského soudního dvora v tomto směru poukazuje na nutnost existence přímé vazby mezi dodávkou zboží a úplatou za toto dodání [viz rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 2. 7. 1994, sp. zn. C-33/93 (*Empire Stores*)].

Na základě těchto východisek dospěl městský soud k závěru, že v daném případě nebyla zjištěna a prokázána existence přímé vazby mezi poskytnutou službou a úplatou za předmětnou službu, tj. skutečnost, že docházelo k recipročnímu plnění mezi žalobkyní a všemi jejími obchodními partnery, kterým žalobkyně poskytovala příslušná zařízení. Soud se ztotožnil s argumentací žalobkyně, že obchodní vztahy žalobkyně s velkými obchodními řetězci nelze bez dalšího považovat za totožné jako vztahy žalobkyně s jejími ostatními obchodními partnery. Městský soud označil uvedený přístup stěžovatele bez provedení dalšího dokazování a prokázání umístění a používání předmětných zařízení v provozovnách jednotlivých obchodních partnerů žalobkyně za nepřijatelné zobecnění. Městský soud uzavřel, že je vždy třeba náležitě zjistit podstatu konkrétního uzavřeného závazkového vztahu a prokázat, že skutečně došlo mezi účastníky závazkového vztahu k recipročnímu plnění, což se dle názoru soudu v případě smluvních vztahů žalobkyně s jejími jednotlivými obchodními partnery nestalo.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v první řadě namítá, že městský soud nesprávně aplikoval závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 6/2009 – 251, neboť v něm dle jeho názoru zdejší soud hodnotil skutkový stav zjištěný v původním daňovém řízení, nikoliv v přezkumném řízení. V této souvislosti poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 8. 2009, č. j. 9 Afs 62/2009 – 79, ve kterém se ve vztahu k projednávané věci podává, že rozdíl mezi původním a nově zjištěným stavem je nejen kvantitativní, ale zejména kvalitativní, neboť až po doplnění důkazů bylo rozhodnutí shledáno přesvědčivé a v souladu se zákonem. Městský soud dle stěžovatele nevezl v úvahu důkazy, které vyšly najevo v průběhu přezkumného řízení, a nevypořádal se tak s nově zjištěným skutkovým stavem. Obdobně shledává stěžovatel rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelným, neboť má za to, že se soud nevypořádal se všemi námitkami uvedenými v žalobě. Soud se dle stěžovatele v odůvodnění svého rozsudku omezil pouze na popis předmětného řízení, konstatování názorů stěžovatele a žalobkyně a dále přebírá názory Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku sp. zn. 9 Afs 6/2009, přičemž úvahu stěžovatele o využitelnosti předmětného zařízení k reklamním účelům převyšující hodnotu zařízení ve velkých prodejních řetězcích odmítl, a to bez dalšího dokazování.

Stěžovatel dále konstatoval, že v posuzovaném případě existuje závazkový vztah mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery, a proto nelze dovozovat závěry z rozsudku Evropského soudního dvora sp. zn. C-16/93 (*Tolsma*), který je dle jeho názoru na tento případ absolutně nepřiléhavý. Soud měl dle stěžovatele aplikovat např. rozsudky sp. zn. C-33/93 (*Empire Stores*), sp. zn. C-230/87 (*Naturally Your Cosmetic*) nebo sp. zn. C-154/80 (*Aardappelenbewaarpplaats*), ze kterých měl správně právně posoudit přímý vztah mezi poskytnutým zařízením a poskytovanou službou (reklamní nebo umožnění reklamy). Dle stěžovatele je nesporné, že ve všech tisících případech mezi žalobkyní a zákazníkem existovala smlouva o pronájmu s výší pronájmu 0 Kč a všichni obchodní partneři věděli, že zařízení nese reklamní sdělení. Dle stěžovatele tedy mezi poskytovatelem zařízení a jeho příjemcem vždy existoval vynutitelný právní

vztah. Městský soud se však dle názoru stěžovatele těmito otázkami nezabýval, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

Městský soud se dle stěžovatele rovněž dále nezabýval otázkou, zda předmětné smlouvy považuje za smlouvy nájemní, smlouvy o výpůjčce či za jiný smluvní typ, a nevypořádal se se skutečností, že žalobkyně původně uzavírala smlouvy nájemní, které následně označila za smlouvy o výpůjčce, aniž se však změnil obsah závazkového vztahu. V této souvislosti pak stěžovatel shrnuje jednotlivé argumenty svědčící dle jeho názoru pro vyhodnocení předmětných smluv jako smluv nájemních.

Závěrem stěžovatel namítá, že městský soud pochybil při stanovení výše nákladů řízení. V souvislosti s opakovanou změnou právního zastoupení žalobkyně v průběhu soudního řízení stěžovatel nesouhlasí s tím, že byla městským soudem žalobkyni přiznána třikrát náhrada nákladů za úkon právní služby spočívající v převzetí věci zástupcem. Stěžovatel je přesvědčen, že uvedený přístup by umožňoval v průběhu řízení opakovaně měnit právního zástupce a pokaždé nárokovat jeden úkon právní služby za převzetí věci. Dále stěžovatel namítá, že vzhledem ke skutečnosti, že se v projednávané věci jednalo o skutkově identické případy, není úvaha soudu o navýšení nákladů řízení za každou jednotlivou věc správná, dle názoru stěžovatele měl soud navýšení přiznat pouze v jednom případě. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na výpočet paušální náhrady hotových výdajů, kde dle stěžovatele soud správně označil, že žalobkyni náleží náhrada za dva úkony, což mělo být i v případě výpočtu úkonů právní služby. Dle stěžovatele další hotové výdaje nevznikly, neboť věci byly spojené.

Stěžovatel proto ze všech shora uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu v rozsahu výroků I. a II. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podává výklad příslušných ustanovení obchodního a občanského zákoníku vztahujících se k právní úpravě smlouvy nájemní a smlouvy o výpůjčce. Rozsudky Evropského soudního dvora, na které v kasační stížnosti poukazuje stěžovatel, označila žalobkyně za pro věc nerelevantní.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle §§ 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Na úvod zdejší soud ve vztahu k meritornímu posouzení projednávané věci poukazuje na skutečnost, že, jak je též uvedeno v části II. odůvodnění, souběžně s přezkumným řízením vedeným dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků probíhalo ve stejné věci i řízení o žalobě podané proti rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti původnímu platebnímu výměru. V rámci tohoto řízení bylo uvedené rozhodnutí finančního ředitelství zrušeno rozsudkem městského soudu. Finanční ředitelství následně vydalo v průběhu řízení o kasační stížnosti nové rozhodnutí o odvolání, kterým původní dodatečný platební výměr ve prospěch žalobkyně změnilo. Nastala tak situace, kdy v projednávané věci přestalo existovat původní rozhodnutí, které bylo předmětem přezkumného řízení vedeného dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství změnou původního platebního výměru upustilo

pokračování

od svých závěrů, na základě kterých byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty z důvodu zdanění pronájmu movitých věcí. Nejvyšší správní soud proto v této souvislosti upozorňuje stěžovatele, že přestože městský soud jeho rozhodnutí o odvolání ze dne 25. 1. 2008 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je nutno vzít v úvahu současnou situaci danou neexistencí původního platebního výměru, v důsledku čehož, bez ohledu na závěr učiněný zdejší soudem v nyní projednávané věci, již nebude možno v přezkumném řízení pokračovat. Nejvyšší správní soud je však v tomto řízení povinen na základě kasační stížnosti přezkoumat napadený rozsudek městského soudu, jehož předmětem přezkumu bylo stále existující rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 25. 1. 2008. Existence a účinnost tohoto rozhodnutí o odvolání vydaného žalovaným v přezkumném řízení není bez dalšího pouze zrušením původního rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru právně dotčena, přestože obsahově se stává obsolentním. Za této situace městský soud neměl jinou možnost, nežli rozhodnutí o odvolání vydané v přezkumném řízení meritorně přezkoumat (ostatně jeho závěry mohly být bez ohledu na jinou úroveň řízení finančním ředitelstvím použity při rozhodování o dalším postupu ohledně zákonnosti dodatečného platebního výměru). Právě tak v řízení o kasační stížnosti i přes vědomí následného přehodnocení názoru správce daně na spornou otázku, které se projevilo změnou dodatečného platebního výměru, nejsou splněny zákonem stanovené podmínky pro odmítnutí návrhu či zastavení řízení. Nejvyšší správní soud byl tedy povinen se meritorně vyjádřit k důvodnosti kasační stížnosti. Je však nutno zdůraznit, že závěry zdejšího soudu v tomto rozhodnutí není možno promítnout v přezkumném řízení, neboť žalovaný již pro jeho další vedení nemá v současné době podmínky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti předně nesouhlasil s aplikací závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozsudku sp. zn. 9 Afs 6/2009, na které v projednávané věci odkázal městský soud. Především upozorňoval na nově zjištěný skutkový stav, ke kterému dle jeho názoru městský soud při svém hodnocení nepřihlédl, a současně bez dalšího dokazování odmítl úvahu stěžovatele o využitelnosti předmětného zařízení k reklamním účelům převyšující hodnotu zařízení ve velkých prodejních řetězcích. V této souvislosti spatřoval stěžovatel rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným. Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem posoudil rozhodné skutečnosti (srov. např. rozhodnutí NSS ze dne 17. 6. 2004, č. j. 1 Ads 12/2003 - 42). Městský soud ve svém rozhodnutí zcela jednoznačně stěžovateli vytkl, že se mu v projednávané věci nepodařilo prokázat existenci přímé vazby mezi poskytnutou službou a úplatou za tuto službu, tj. skutečnost, že docházelo k recipročnímu plnění mezi žalobkyní a všemi jejími obchodními partnery, kterým poskytovala příslušná zařízení. Se shodným hodnocením přistoupil městský soud i ke shora předestřené úvaze stěžovatele, že u velkých odběratelů poskytovaná služba dalece převyšovala hodnotu bezúplatně poskytnutého zařízení, jestliže uvedl, že předmětná úvaha stěžovatele bez konkrétního dokazování a prokázání umístění a používání zařízení v provozovnách jednotlivých obchodních partnerů je nepřípustným zobecněním. Jinými slovy, za situace, kdy proti sobě stojí dvě varianty možného hodnocení smluvního vztahu mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery (nájemní smlouva – reklama nebo smlouva o výpůjčce), musí správce daně v každém jednotlivém případě určit, jaká byla povaha příslušného závazkového vztahu, a nikoli na základě několika zjištění u velkých obchodních řetězců učinit paušální závěr o všech obchodních případech žalobkyně. Teprve poté, co dospěje k jednotlivým konkrétním zjištěním, může prohlásit, k jakým dospěl závěrům. Skutečnost, že městský soud odkázal na rozsudek zdejšího soudu č. j.

9 Afs 6/2009 – 251, který vycházel ze skutkově odlišné situace, nemá na shora uvedené závěry žádný vliv. Městský soud naopak zcela správně vyšel z obecných závěrů a východisek pro hodnocení závazkových vztahů žalobkyně s jejími obchodními partnery, která v citovaném rozhodnutí nastavil zdejší soud. V žádném případě nelze dospět k závěru, že by městský soud bez vazby na nová skutková zjištění učiněná v rámci přezkumného řízení pouze přejal hodnocení předmětných smluvních vztahů Nejvyšším správním soudem. Městský soud poukázal na konkrétní nedostatky dokazování provedeného finančním ředitelstvím a stěžovatelem v přezkumném řízení spočívající v prokazování zjišťovaných skutečností odkazem na závazkový vztah s odlišným obchodním partnerem nebo v jiném časovém období. Na základě těchto výhrad dospěl poté k závěru, že je vždy třeba náležitě zjistit podstatu konkrétního uzavřeného závazkového vztahu a prokázat, že skutečně došlo mezi jeho účastníky k recipročnímu plnění, což se však dle městského soudu v projednávané věci nestalo. Na základě uvedeného tedy nelze dospět k závěru o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku nedůvodnou.

Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu namítal stěžovatel rovněž ve vztahu k nevypořádání žalobní námitky týkající se povahy předmětných smluv mezi žalobkyní a jejími smluvními partnery, tj. zda se jednalo o smlouvy nájemní či smlouvy o výpůjčku. S ohledem na shora uvedené je nutné i v tomto případě konstatovat, že městský soud především stěžovateli vytkl paušalizované závěry o všech obchodních vztazích žalobkyně, jejichž předmětem byla uvedená zařízení. Jinými slovy, za situace, kdy správce daně nemá postavenou na jisto otázku obsahu jednotlivých smluvních vztahů, je posuzování povahy těchto závazků ve vztahu pouze k velkým obchodním řetězcům bez významu, a to zejména s přihlédnutím k tomu, že i v těchto případech opírá finanční ředitelství své závěry o důkazy z jiných časových období či o smlouvy s jinými obchodními partnery. Městskému soudu proto s ohledem na jeho hodnocení nelze vyčítat absenci této úvahy, jestliže ta je podmíněna znalostí povahy závazkových vztahů u jednotlivých smluvních partnerů, tedy každého závazkového vztahu zvlášť. Ani v tomto případě tedy zdejší soud neshledal rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelné.

Stěžovatel dále poukazoval na nutnost aplikace v kasační stížnosti citovaných rozhodnutí ESD, ze kterých dovozoval, že mezi poskytovatelem zařízení a jeho příjemcem vždy existoval vynutitelný právní vztah, tedy má za nesporné, že ve všech případech existovala mezi žalobkyní a zákazníkem smlouva o pronájmu s výší pronájmu 0 Kč a všichni obchodní partneři si byli vědomi, že nese reklamní sdělení. Nejvyšší správní soud k uvedené námitce v kontextu shora uvedeného opakuje, že sdílí názor městského soudu týkající se povinnosti stěžovatele posoudit jednotlivé smluvní vztahy samostatně a bez plošné paušalizace zjištění učiněných u jednoho závazkového vztahu na vztahy ostatní. Uvedená námitka tak zůstává pouze v rovině konstatování, vyjádřením nesouhlasu se závěrem městského soudu, nicméně nemůže nijak nahradit nedostatečný důkazní základ posuzované věci. Námitku zdejší soud proto vyhodnotil jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku městského soudu není důvodná.

Ve vztahu ke kasační stížnosti proti výroku II. rozsudku městského soudu, ohledně výroku o náhradě nákladů řízení, Nejvyšší správní soud v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 – 64, konstatuje její přípustnost, neboť kasační stížností stěžovatel napadá oba výroky rozsudku městského soudu. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost ve vztahu k tomuto výroku nedůvodnou.

pokračování

Stěžovatel vyjádřil svůj nesouhlas s vyčíslením náhrady nákladů řízení, které mu byly městským soudem výrokem II. rozsudku uloženy k úhradě. Stěžovatel předně rozporuje náhradu nákladů spočívající ve třech úkonech právní služby za převzetí věci, a to v důsledku změny právního zastoupení žalobkyně v průběhu soudních řízení. Nejvyšší správní soudní ze spisu městského soudu ověřil, že žalobkyně byla před městským soudem původně zastoupena daňovým poradcem Ing. Kolínským. V následujícím řízení o kasační stížnosti, ve kterém byla žalobkyně v pozici stěžovatele, předložila v souvislosti s povinným zastoupením advokátem před Nejvyšším správním soudem plnou moc udělenou JUDr. Ambruzovi. Poté, co Nejvyšší správní soud vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení, bylo městskému soudu doručeno JUDr. Ambruzem oznámení o ukončení právního zastoupení a následně žalobkyní doložena nová plná moc udělená pro další řízení JUDr. Dudákovi. Nejvyšší správní soud konstatuje, že je především třeba respektovat právo účastníka řízení zvolit si svého právního zástupce. Z jednání žalobkyně přitom není patrné, že by tohoto práva hojným střídáním právních zástupců se záměrem úmyslného nedůvodného navyšování nákladů řízení zneužívala. K zákonem nevyhnutelné změně právního zástupce došlo v průběhu celého sporu, který probíhal relativně dlouhou dobu, pouze jedenkrát (v řízení před městským soudem), což nelze bez dalšího žalobkyni přičítat k tíži formou zkrácení nároku na náhradu nákladů řízení.

Stěžovatel dále namítá, že žalobkyni neměla být ve skutkově identických věcech přiznána náhrada nákladů řízení za každou jednotlivou věc, přičemž poukázal na způsob, jakým soud vypočítal náhradu hotových výdajů. Předmětem řízení před městským soudem bylo v nyní projednávané věci jedna samostatně podaná žaloba vztahující se k jednomu zdaňovacímu období. Přestože lze připustit, že paralelně vedené žaloby proti rozhodnutím týkajícím se dalších zdaňovacích období jsou svým obsahem velmi podobné, vyhláška č. 177/1996 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc (advokátní tarif), nepočítá se snížením náhrady mimosmluvní odměny v případech, kdy řízení nejsou spojena ke společnému projednání a rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 12 odst. 3 citované vyhlášky. Argumentace stěžovatel tedy na projednávanou věc nedopadá a přílehlavá není ani námitka týkající se výpočtu paušální náhrady hotových výdajů, neboť jak již bylo uvedeno výše, v nyní posuzované věci se jedná o jedno samostatně vedené žalobní řízení proti jednomu rozhodnutí stěžovatele. Nejvyšší správní soud tedy stěžovateli nepřisvědčil ani při hodnocení okruhu námitek směřujících do výroku II. napadeného rozsudku městského soudu.

VI. Závěr a náklady řízení

Stěžovatelem uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku městského soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, žalobkyně má proto proti němu právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila. Žalobkyně je v řízení zastoupena společností PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. poskytující daňové poradenství, náleží jí tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění platném do 31. 12. 2012. Tyto náklady byly tvořeny náklady na právní zastoupení ve výši 2 100 Kč za 3 úkony právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a), c) a d) advokátního

tarifu (převzetí a příprava zastoupení, další porada s klientem a písemné podání soudu – vyjádření ke kasační stížnosti), a náhrady hotových výdajů dle ustanovení § 13 odst. 3 citované vyhlášky ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy 7 200 Kč. Zástupce žalobkyně soudu doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, náhrada nákladů řízení proto byla navýšena o 21 %, tedy 1 512 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), celkem tedy 8 712 Kč. Uvedená částka bude vyplacena žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce, společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 28. února 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu