



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 Hipšra 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 rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 319/2007-491, č. j. 49/89 314/2007-491, č. j. 49/89 321/2007-491, č. j. 49/89 322/2007-491, č. j. 49/89 317/2007-491, č. j. 49/89 495/2007-491, č. j. 49/89 318/2007-491, č. j. 49/89 315/2007-491, č. j. 49/89 320/2007-491, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, č. j. 5 Ca 134/2008 - 98,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2011, č. j. 5 Ca 134/2008 - 98, **se** ve výroku II. **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 13. 12. 2011, kterým byla výroky I. zrušena rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 319/2007-491, č. j. 49/89 314/2007-491, č. j. 49/89 321/2007-491, č. j. 49/89 322/2007-491, č. j. 49/89 317/2007-491, č. j. 49/89 495/2007-491, č. j. 49/89 318/2007-491, č. j. 49/89 315/2007-491, č. j. 49/89 320/2007-491, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“). Těmito rozhodnutími finanční ředitelství v rámci povoleného přezkumu daňových 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 svá předchozí rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Městský soud výrokem II. současně uložil stěžovateli povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 83 240 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. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobkyně bránila podáním odvolání, která byla finančním ředitelstvím jako nedůvodná zamítnuta.

Proti těmto rozhodnutím žalobkyně podala paralelně žaloby ve správním soudnictví a žádosti o přezkum podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. V projednávané věci jsou předmětem řízení rozhodnutí o přezkumu dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. Žádostem žalobkyně bylo vyhověno a přezkoumání bylo povoleno rozhodnutími stěžovatele ze dne 16. 8. 2005, č. j. 18/100572/2004, č. j. 18/100566/2004, č. j. 18/100577/2004, č. j. 18/100579/2004, č. j. 18/100569/2004, č. j. 18/62 611/2004, č. j. 18/100575/2004, č. j. 18/100573/2004 a č. j. 18/100574/2004.

Následně finanční ředitelství v přezkumném řízení potvrdilo svá předchozí rozhodnutí rozhodnutími ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-14541/13/06, č. j. FŘ-14536/13/06, č. j. FŘ-14543/13/06, č. j. FŘ-14410/13/06, č. j. FŘ-14539/13/06, č. j. FŘ-14534/13/06, č. j. FŘ-14540/13/06, č. j. FŘ-14537/13/06 a č. j. FŘ-14542/13/06; odvolání, která žalobkyně směřovala proti těmto rozhodnutím, byla zamítnuta rozhodnutími stěžovatele ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 319/2007-491, č. j. 49/89 314/2007-491, č. j. 49/89 321/2007-491, č. j. 49/89 322/2007-491, č. j. 49/89 317/2007-491, č. j. 49/16 495/2007-491, č. j. 49/89 318/2007-491, č. j. 49/89 315/2007-491, č. j. 49/89 320/2007-491.

Stěžovatel povolil přezkoumání daňových rozhodnutí s odůvodněním, že nelze dovést, 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

pokračování

ředitelství se v rámci přezkumného řízení zaměřilo na významné obchodní partnery žalobkyně, neboť bylo toho názoru, že umístováním chladících zařízení do prodejen velkých obchodních řetězců si žalobkyně zajišťovala takový rozsah reklamních a propagačních služeb, 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 jednotlivým rozhodnutím 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 zdaňovacími obdobími, 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 žalobkyni 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.

Tato rozhodnutí žalobkyně napadla samostatnými žalobami, které městský soud spojil ke společnému projednání.

III. Posouzení věci městským soudem

Městský soud nejprve podanou žalobu usnesením ze dne 5. 11. 2008, č. j. 5 Ca 134/2008 – 48, odmítl s odůvodněním, že žalobou napadenými rozhodnutími nebyla stanovena vlastní daňová povinnost žalobkyně, ale byla pouze potvrzena 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 taková rozhodnutí by dle názoru městského soudu bylo možno považovat pouze ta rozhodnutí, kterými 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 62/2009 – 79 (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 žalobami napadená rozhodnutí stěžovatele společně s potvrzujícími rozhodnutími finančního ředitelství představují 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., která nejsou z přezkoumání ve správním soudnictví vyloučena.

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 žalobách 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 provozováním 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 kontrolovaných zdaňovacích 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*

pokračování

*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 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 nevzal 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. rozsudek sp. zn. C-33/93 (*Empire Stores*),

sp. zn. C-230/87 (*Naturally Your Cosmetic*) nebo sp. zn. C-154/80 (*Aardappelenbewaarplaats*), 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, s přezkumným řízením vedeným dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků probíhala ve stejné věci i řízení o žalobách podaných proti rozhodnutím finančního ředitelství o odvolání proti původním

pokračování

platebním výměřům. V rámci těchto řízení byla uvedená rozhodnutí finančního ředitelství zrušena jednotlivými rozsudky městského soudu (viz např. rozsudek ze dne 31. 3. 2011, č. j. 7 Ca 302/2009 – 262 týkající se zdaňovacího období červen 2001). Finanční ředitelství následně vydalo v průběhu řízení o kasační stížnosti nová rozhodnutí o odvolání, kterými původní dodatečné platební výměry ve prospěch žalobkyně změnilo. Nastala tak situace, kdy v projednávané věci přestala existovat původní rozhodnutí, která byla předmětem přezkumného řízení vedeného dle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství změnou původních platebních výměřů upustilo 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 původních platebních výměřů, 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 dodatečným platebním výměřům 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 dodatečných platebních výměřů). Právě tak v řízení o kasační stížnosti i přes vědomí následného přehodnocení názoru správce daně na spornou otázku, které se projevilo změnou dodatečných platebních výměřů, 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 je z části 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 nepřipustným 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 výpůjčce. 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.

pokračování

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že kasační stížnost proti výroku I. napadeného rozsudku městského soudu není důvodná a Nejvyšší správní soud ji výrokiem II. tohoto rozsudku v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

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 z části důvodnou.

Stěžovatel vyjádřil svůj nesouhlas s vyčíslením náhrady nákladů řízení, které mu byly městským soudem výrokiem 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 žalobkyni 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 nevynucené 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 celkem 9 samostatně podaných žalob, které městský soud usnesením spojil ke společnému řízení. Z rozsudku městského soudu vyplývá, že soud při stanovení výše mimosmluvní odměny přiznal náhradu nákladů za celkem šest úkonů právní služby (z toho 2 úkony učiněné v rámci původního řízení před městským soudem, 3 úkony v rámci kasačního řízení a dále 1 úkon v rámci řízení před městským soudem poté, co mu byla zdejší soudem věc vrácena k dalšímu řízení). Městský soud postupoval při vyčíslení výše mimosmluvní odměny dle ustanovení § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc (advokátní tarif), dle kterého *„při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech“*, a to tak, že za první věc (žalobu) přiznal 6 úkonů v plné výši a za dalších 8 věcí (žalob) přiznal 6 úkonů v poloviční výši. Z uvedeného postupu vyplývá, že městský soud při výpočtu mimosmluvní odměny vztáhl postup dle ustanovení § 12 odst. 3 cit. vyhlášky i na předchozí řízení před kasačním soudem, jinými slovy přistoupil k výpočtu mimosmluvní odměny tak, jako by žalobkyně v předchozím kasačním řízení, kde byla stěžovatelkou, pomyslně podala 9 kasačních stížností. S uvedeným postupem se ovšem zdejší soud neztotožňuje. Při stanovení výše nákladů v řízeních, ve kterých jsou dány podmínky pro aplikaci ustanovení § 12 odst. 3 advokátního tarifu, je vždy nutné vycházet z toho, kolik rozhodnutí je ve svém důsledku přezkoumáváno. Jestliže v řízení před městským soudem bylo předmětem přezkumu celkem 9 rozhodnutí stěžovatele, proti kterým bylo podáno 9 žalob

(a to i poté, co mu byla věc vrácena zdejším soudem k dalšímu řízení), potom předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu již bylo pouze jedno rozhodnutí městského soudu. Pro výpočet nákladů řízení předchozího kasačního řízení tedy nelze aplikovat ustanovení § 12 odst. 3 advokátního tarifu s odkazem na to, že v rámci řízení před městským soudem došlo ke spojení celkem 9 věcí ke společnému řízení. Naproti tomu pro stanovení související náhrady hotových výdajů advokátní tarif neupravuje navýšení paušálních výdajů v důsledku spojení více věcí soudem, městský soud tedy postupoval zcela správně, jestliže od okamžiku spojení věcí ke společnému projednání přiznal žalobkyni za každý úkon právní služby vždy pouze jednu paušální náhradu.

Výrok o náhradě nákladů řízení byl z uvedených důvodů vydán v rozporu se zákonem a kasační stížnost je v tomto rozsahu důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. rozsudku městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc v tomto rozsahu vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem výše vysloveným. V dalším řízení proto městský soud bude rozhodovat pouze o náhradě nákladů předmětného řízení, přičemž zváží veškeré výše zmíněné argumenty.

Stěžovatelem uplatněné kasační námitky směřující do výroku I. rozsudku městského soudu nebyly 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 proti výroku I. napadeného rozsudku byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Při zamítnutí kasační stížnosti proti výroku rozhodnutí městského soudu o věci samé za současného zrušení jeho výroku o nákladech řízení rozhoduje o nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud, jak vyplývá z již zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007 – 64, podle něhož *„je-li kasační stížnost ve věci samé nedůvodná, je ovšem důvodná do výroku o nákladech řízení, zruší Nejvyšší správní soud pouze výrok krajského soudu o nákladech řízení a ve věci samé kasační stížnost zamítne. V popsaném případě Nejvyšší správní soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť řízení ve věci samé je jeho rozhodnutím ukončeno a v tomto rozsahu tedy Nejvyšší správní soud věc krajskému soudu nevrací k dalšímu řízení (srov. ustanovení § 110 odst. 2 věta první s. ř. s. a contrario). V novém řízení pak krajský soud rozhodne pouze o nákladech řízení před ním.“*

V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel úspěšný pouze ve vztahu k výroku II. napadeného rozsudku městského soudu, naproti tomu ohledně výroku I. byla úspěšná žalobkyně. Lze tedy konstatovat, že oba účastníci byli úspěšní ve stejné míře, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty druhé ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z nich právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. února 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu