ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **GENERAL BOTTLERS CR s.r.o.,** se sídlem Kolbenova 50, Praha 9, zastoupený JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Kateřinská 40/466, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2004, č. j. FŘ-3662/13/04, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2008, č. j. 11 Ca 171/2004 - 178,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2008, č. j. 11 Ca 171/2004 - 178, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2004, č. j. FŘ-3662/13/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“), ze dne 2. 7. 2003, č. j. 183925/03/009513/7680, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období září 2001 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 550 510 Kč.

Stěžovatel označuje jako důvody **kasační stížnosti** skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). V úvodu kasační stížnosti nejprve v krátkosti upozorňuje na okolnosti, které s ohledem na charakter projednávané věci dokreslují skutkový stav posuzovaného případu. Uvádí, že předmětem jeho podnikatelské činnosti je kromě jiného výroba nealkoholických nápojů; k základnímu portfoliu patří výroba a distribuce výrobků označených ochrannou známkou PEPSI. Kromě prosté distribuce výrobků stěžovatel zaměřuje svou obchodní politiku také na sledování kvality nabízených produktů. Z tohoto důvodu se součástí obchodní strategie celé nadnárodní struktury, jíž je stěžovatel součástí, stal také speciální způsob prodeje těchto výrobků, přičemž stěžovatel přenechává svým obchodním partnerům po dohodnutou dobu do bezplatného užívání chladicí zařízení, postmixy a premixy (zařízení, která umožňují čepování nápojů do nádob), a to na základě smlouvy o výpůjčce podle § 659 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „občanský zákoník").

Stěžovatel podotýká, že na počátku obchodní spolupráce mezi ním a jeho obchodními partnery byla uzavírána nikoli smlouva o výpůjčce, ale smlouva nájemní, neboť předmětná zařízení nebyla obchodním partnerům poskytována bezúplatně, ale byla jim pronajímána za předem dohodnutou částku nájemného. Tuto praxi však stěžovatel byl nucen (s ohledem na politiku konkurence) změnit ve prospěch bezplatného poskytování těchto zařízení, avšak důsledně nezměnil všechny formuláře, a tedy i nadále v obchodním styku užíval pro uzavření smlouvy o výpůjčce formuláře nadepsané např. jako „*Smlouva o pronájmu zařízení visicooler*" či „*Nájemní smlouva/Objednávka přesunu zařízení*" v různých variantách. I přes toto označení však smluvní strany podle názoru stěžovatele dostatečně určitě vyjádřily svou vůli poskytovat tento typ zařízení bezúplatně, když příslušná ustanovení smlouvy, v nichž měla být výše nájemného specifikována, obsahovala částku 0 Kč, případně byla proškrtnuta.

Stěžovatel navíc u všech těchto plnění nad rámec zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH") uplatňoval sníženou 5% sazbu DPH, kterou odváděl do státního rozpočtu, a to z důvodu nejistoty panující ohledně zdaňování výpůjčky. Při stanovení základu daně pak stěžovatel vycházel z výše odpisů tak, jako kdyby zařízení pronajímal za úplatu, a to z důvodu opatrnosti, neboť ani v samotném textu zákona o dani z přidané hodnoty nebyla otázka zdaňování výpůjčky řešena jednoznačně. Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že uvedený problém řešilo Ministerstvo financí vydáním pokynu č. D-171, č. j. 181/92, 587/1997, v němž se výslovně uvádí, že „*výpůjčka podle § 659 občanského zákoníku se za zdanitelné plnění považuje, ale vzhledem k tomu, že je ze zákona bezplatná, je základ daně nulový*". Toto své právní posouzení pak ministerstvo potvrdilo také později, po novelizaci zákona o DPH,

Stanoviskem odboru nepřímých daní Ministerstva financí, publikovaným ve formě zápisu z Koordinačního výboru Komory daňových poradců dne 13. 3. 2002. Ohledně právní závaznosti takto vydaných aktů, stěžovatel upozorňuje na závěry obsažené v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, nebo rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251), a judikatuře Ústavního soudu (nález ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06), zabývajících se právní závazností interních normativních aktů a na jejich základě se vyvíjející tzv. správní praxe.

Ve vztahu k meritornímu posouzení daného případu, v němž zásadní roli hraje posouzení otázky charakteru závazkového vztahu mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery, stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje následující námitky:

Stěžovatel se neztotožňuje s právními závěry finančních orgánů obou stupňů, jakož i městského soudu, že se v daném případě jedná o pronájem movitého majetku, který měl být ve smyslu § 16 odst. 6 zákona o DPH zdaněn základní sazbou DPH. Stěžovatel namítá, že finanční orgány v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (zejména usnesením rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89) na uvedený případ nesprávně aplikovaly ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel zdůrazňuje, že dospěje-li správce daně v rámci daňového řízení k závěru o nutnosti aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, musí nejprve zkoumat poměr mezi vůlí a jejím projevem a přezkoumatelným způsobem vyložit, že byly v rozporu. Dále pak je povinen uvést zastíraný právní úkon a rovněž zjištěný právní stav, tj. ten, který byl simulován. V rozhodnutí musí být přezkoumatelným způsobem předestřeny úvahy finančních orgánů, které je vedly ke konkrétnímu závěru, a tyto musí být také důkazně podloženy. Dle názoru stěžovatele však takovýto algoritmus aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v rozhodnutí správce daně (resp. ve zprávě o daňové kontrole) absentuje a není obsažen ani v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Ačkoli následně byla tato vada namítána také v žalobě, městský soud k ní nejenom nepřihlédl, ale vůbec se s ní nevypořádal.

Stěžovatel tak setrvává na svém stanovisku, že v souzené věci byly smluvní vztahy s jeho obchodními partnery založeny smlouvami o výpůjčce. Finanční orgány obou stupňů naproti tomu dospěly k závěru, že se jednalo o smlouvu nájemní, přičemž stěžovatel získával ze strany obchodních partnerů protihodnotu v podobě reklamy, neboť zařízení plnila reklamní funkci. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že finanční orgány tento svůj závěr neprokázaly. Ačkoli stěžovatel upozorňoval na tuto skutečnost v podané žalobě, městský soud se s tímto žalobním bodem nejenže nevypořádal, ale v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl zcela nové důvody, pro které se domnívá, že se jednalo o nájem. Stěžovatel tak má po prostudování rozsudku městského soudu ještě více nejasno v tom, co je v předmětné

věci považováno za onu klíčovou úplatu, tj. protihodnotu, která byla dle závěrů finančních orgánů nájemným, které stěžovateli poskytovali jeho obchodní partneři.

Při posuzování této právní otázky pak podle názoru stěžovatele nelze odhlédnout ani od komunitárního výkladu, a to přes skutečnost, že předmětem sporu je věc z časového období předcházejícího vstupu České republiky do Evropské unie. Pokud městský soud na str. 11 rozsudku dospívá k závěru, že unijní právo nastíněné vztahy neupravuje, pak stěžovatel oponuje, že bohatá judikatura Evropského soudního dvora (např. rozsudek ze dne 3. 3. 1994, sp. zn. C-16/93, nebo rozsudek ze dne 2. 7. 1994, sp. zn. C-33/93) svědčí o opaku. Pro podstatu sporu pak není zcela bez významu, jak skutkově shodný případ hodnotí také orgány jiných členských států. V této souvislosti stěžovatel zmiňuje rozsudek španělského soudu vyšší instance ze dne 27. 11. 2002 ve věci žaloby společnosti MAHOU, S. A.; výměr vydaný španělským správcem daně dne 28. 8. 2003 společnosti PEPSICO, S.Com.p.A. či rozhodnutí Druhého mazowieckého finančního úřadu ve Varšavě ze dne 10. 2. 2005 vůči společnosti General Bottlers Poland Sp.

Stěžovatel zdůraznil, že v žádné fázi řízení nepopíral ani žádným způsobem nezastíral skutečný vzhled předmětných zařízení, což ostatně dokládá i fotodokumentace přiložená stěžovatelem k žalobě. Stěžovatel však zpochybňuje, že by jako protiplnění ze strany obchodních partnerů požadoval poskytování reklamních služeb; tím spíše v situaci, kdy v některých případech umístění zařízení (na veřejnosti nepřístupném místě) znemožňovalo jakékoliv zviditelnění loga stěžovatele, a tedy jeho případného reklamního působení.

Další stížní námitku stěžovatel směřuje proti závěrům městského soudu týkajících se stanovení hodnoty údajného protiplnění správcem daně. Stěžovatel namítá, že určil-li správce daně jako cenu obvyklou (za údajné protiplnění v podobě reklamy) hodnotu odpisů zařízení, pak zcela pominul ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o oceňování majetku“), podle kterého se služba oceňuje cenou obvyklou. Tou se pro účely tohoto zákona o oceňování rozumí cena při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na procesní pochybení správce daně, který vyzval několik osob dle § 8 a § 34 zákona o správě daní a poplatků k podání vysvětlení a předložení listin, ačkoli se ve skutečnosti jednalo o svědecké výpovědi. Správce daně tím porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, neboť stěžovateli znemožnil využít svého práva klást svědkům otázky. Ačkoli stěžovatel na uvedené pochybení upozorňoval již v podané žalobě, městský soud tyto námitky neshledal důvodnými a naopak zaujal stanovisko o nadbytečnosti provedení shora uvedených důkazních prostředků.

Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s argumentací stěžovatele předestřenou v kasační stížnosti. Dle jeho názoru služba, kterou stěžovatel poskytoval, nebyla výpůjčkou, ale pronájmem zařízení, kdy finanční úplatu představovala nově vytvořená hodnota spočívající ve zvláštním způsobu prodeje a vystavení výrobků. Žalovaný uvádí, že stěžovatel ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nepředložil žádný důkazní prostředek, který by prokazoval, že jím poskytnutá zařízení byla umístěna mimo prostory přístupné zákazníkům, případně byla natolik zakrytá, že svou reklamní funkci nemohla plnit. Rovněž není pravdou, že by stěžovatel s obchodníky neuzavíral žádné jiné smlouvy či dohody, než které správci daně předložil. Žalovanému se podařilo získat od společností AHOLD, Tesco, Delvita a Globus smlouvy, z nichž je patrné, že stěžovatel si umístění svých zařízení na prodejní ploše (v některých případech i na zcela konkrétních místech) smluvně zajišťoval, lokalizace těchto zařízení v provozovnách spolu s prodejem výrobků v nich umístěných byla oběma stranami považována za realizaci reklamy. K uplatnění § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků žalovaný namítá, že toto ustanovení bylo aplikováno v souvislosti s nutností postupovat při stanovení daně dle faktického stavu věci. Žalovaný tedy netvrdil, že by smlouvy, které stěžovatel uzavíral, zastíraly faktický stav stavem jiným, nýbrž že neposkytují jeho věrný obraz. Žalovaný se neztotožňuje ani s dalšími námitkami stěžovatele týkajícími se stanovení výše základu daně, postupu finančních orgánů dle komunitárního práva či procesního pochybení spočívajícího v neprovedení svědeckých výpovědí. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel v souladu s § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. namítl, že proces zahájení daňové kontroly (protokolem o ústním jednání ze dne 11. 10. 2002, č. j. 220350/02/009934/7194) je v hrubém rozporu s právními závěry vyslovenými Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle tohoto rozhodnutí v okamžiku zahájení daňové kontroly musí na straně správce daně existovat konkrétní důvody a podezření, že daňovým subjektem přiznaná a správcem daně vyměřená (byť konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Tyto důvody musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňový subjekt o nich musí být zpraven. Ve světle citovaného nálezu je proto nutno na úkon, kterým správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu, hledět jako na úkon ryze formální, a proto neústavní, a to z důvodu nedostatku apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly, z důvodu absence jejich sdělení stěžovateli, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání ze dne 11. 10. 2002. Stěžovatel proto setrvává na svém stanovisku prezentovaném v kasační stížnosti a požaduje zrušení napadeného rozhodnutí městského soudu.

Žalovaný reagoval na doplnění kasační stížnosti vyjádřením, doručeným zdejšímu soudu dne 15. 6. 2009. Je toho názoru, že v předcházejícím řízení dostatečně odůvodnil své závěry, že stěžovatel přenechával obchodním partnerům do bezplatného užívání chladicí a výčepní zařízení za účelem zajistit si reklamu a propagaci a že dále nepochybil ani v případě údajného obcházení svědeckých výpovědí. K nové stížní námitce týkající se otázky zákonnosti zahájení daňové kontroly žalovaný ponechal na posouzení soudu, zda uvedené rozšíření kasační stížnosti, navíc o námitku, která nebyla námitkou žalobní, je přípustné či nikoli. K vlastnímu obsahu této námitky žalovaný uvádí, že v daném případě vedly správce daně k zahájení daňové kontroly konkrétní pochybnosti, neboť jí bezprostředně předcházelo provádění vytýkacího řízení za zdaňovací období červen 1999. Vzhledem k těmto okolnostem tak stěžovateli byly důvody zahájení daňové kontroly známy, což mimo jiné vyplývá také z bodu II. podané žaloby, a tedy nemohlo dojít k zásahu do práv stěžovatele ve smyslu shora uvedeného nálezu Ústavního soudu.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 11. 10. 2002 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001. Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období doměřil. V předmětné věci se jednalo o dodatečný platební výměr ze dne 2. 7. 2003, č. j. 183925/03/009513/7680, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001 ve výši 2 550 510 Kč.

Stěžovatel s uvedeným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 4. 2004, č. j. FŘ-3662/13/04, jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí vyslovil, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel některým svým odběratelům přenechával do bezplatného užívání jím vlastněná chladicí a výčepní zařízení, a ačkoli se jednalo o pronájem movitých věcí, uplatňoval v rozporu s § 16 odst. 6 zákona o DPH sníženou sazbu DPH. V souvislosti s tímto právním posouzením žalovaný konstatoval, že stěžovatel za poskytování zařízení sice nezískával nájemné, ale ze strany jeho odběratelů mu bylo poskytováno protiplnění spočívající v realizaci reklamy, neboť zařízení byla opatřena reklamními fotografiemi výrobků, nápisy PEPSI jakožto ochrannou známkou a logem stěžovatele a odběratelé je směli používat výhradně k prodeji jeho výrobků. Za tohoto stavu proto nebylo možné považovat poskytování zařízení za výpůjčku, neboť ta je charakterizována stavem, kdy za poskytnutí věci do užívání není poskytována žádná protihodnota, resp. žádné protiplnění. Žalovaný vyslovil závěr,

že předmětná zařízení jsou určena k tomu, aby plnila reklamní funkci, neboť chladit a čepovat nápoje by nesporně mohla i bez toho, aniž by měla speciálně upravený design; působení reklamy pak bylo umocněno také způsobem umístění zařízení v provozovnách. Přestože stěžovatel namítal, že uzavírané smlouvy se konkrétním umístěním zařízení v prodejnách nezabývaly, žalovaný poukázal na obecně známou skutečnost, že lednice naplněné výrobky stěžovatele se v obchodních prostorách nenacházejí pouze v odděleních, kde se tento druh výrobků prodává, ale také v blízkosti pokladen či v odděleních, která navštěvuje většina zákazníků. Stejně tak tomu bylo i v provozovnách, které správce daně navštívil v rámci místního šetření. Žalovaný dále uvedl, že ačkoli způsob umístění zařízení není upraven ve smlouvách, neznamená to ještě, že by neexistovaly jiné dohody či pokyny a že by odběratel mohl zařízení ve vlastnictví stěžovatele umístit kamkoliv, aniž by se vystavil nebezpečí postihu v podobě vypovězení smlouvy nebo požadování nájemného. Prokázat existenci takových dohod však je pro žalovaného obtížné. Žalovaný tedy uzavřel, že sice neprokázal existenci požadavku stěžovatele na konkrétní umístění zařízení v provozovně, ani existenci dohod o cenové kompenzaci, nicméně je přesvědčen, že vést dokazování v tomto směru mu nepříslušelo, dle jeho názoru bylo prokázáno, že dohody tohoto druhu mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery existovaly. Ohledně námitky stěžovatele o stejném (reklamním) charakteru prodeje nápojů např. z označených přepravek, regálů a krabic žalovaný uvedl, že případné údaje o výrobcích obsažené na obalech zde nejsou uvedeny z důvodů reklamních, ale z důvodů praktických, neboť slouží k identifikaci zboží i dodavatele. Důvodem nabídky zboží přímo z přepravek či krabic je usnadnění manipulace se zbožím, nikoli propagace výrobků. K námitce stěžovatele, že správce daně nezjistil cenu obvyklou, která má v případě, kdy cena za zdanitelné plnění není určena, vycházet ze zákona o oceňování majetku, žalovaný konstatoval, že při stanovení základu daně vycházel z předmětu zdanitelných plnění uskutečňovaných stěžovatelem, kterým byl pronájem chladicích a výčepních zařízení. Vzhledem k tomu, že podnikatelská činnost stěžovatele spočívala ve výrobě a prodeji nápojů, zatímco pronájem zařízení odběratelům bylo možno považovat pouze za jakousi doprovodnou činnost a podporu prodeje, vycházel správce daně ze základu, jaký si původně stanovil sám stěžovatel (rovnající se výši odpisů zařízení) a který zajišťoval pouze návratnost investice vložené do pořízení tohoto majetku. Uvedené závěry žalovaného dle jeho názoru plně podpořilo také stěžovatelem zmiňované stanovisko odboru nepřímých daní ministerstva financí, v němž se sice konstatuje, že v případech, kdy je obvyklé a běžné bezplatné užívání věci na základě smlouvy o výpůjčce, je obecně základem daně nula, zároveň se však uvádí, že v případech, kdy je smlouvou o výpůjčce zastírána nájemní smlouva, měl by být základ daně stanoven ve výši obvyklého nájemného, a to s ohledem na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení bylo v dané věci aplikováno a ukládá správci daně povinnost brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho. K důkazním prostředkům, které stěžovatel navrhoval provést, žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že stěžovatel konkrétní důvody pro vyslechnutí obchodních partnerů ve svém návrhu

neuvedl, žalovanému nebyl účel takto navrhovaných výpovědí znám a proto jejich provedení odmítl.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu, v níž uplatnil v zásadě shodné námitky jako ve výše citovaném odvolání. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v téže věci současně podal žádost o přezkoumání rozhodnutí žalovaného podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, soud usnesením řízení ve věci přerušil. Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 16. 8. 2005, č. j. 18/100574/2004-184, žádosti o povolení přezkumu dle § 55b zákona o správě daní a poplatků vyhovělo; následně po provedeném přezkoumání žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-14542/13/06, žalobou napadené rozhodnutí potvrdil. Odvolání podané stěžovatelem proti tomuto rozhodnutí Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 320/2007-491, zamítlo.

Po ukončeném řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků městský soud pokračoval v soudním řízení, přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Městský soud se ztotožnil se závěry správců daně, že plnění, která probíhala mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery, nelze z daňového hlediska považovat za plnění vzešlá z uzavřených smluv o výpůjčce, neboť stěžovatel sice tato svá zařízení poskytoval bezplatně ve smyslu finanční úhrady za užívání těchto zařízení, avšak dostával za poskytování těchto svých zařízení protiplnění. Toto protiplnění přitom nebylo vyjádřeno přímo v peněžní formě, ale spočívalo ve zvýšení prodeje, neboť právě způsob prodeje výrobků působí na zákazníka v tom smyslu, že dá vychlazeným výrobkům přednost před ostatními. Takto popsaný účinek zařízení představuje podle městského soudu reklamu, neboť v konkrétní chvíli hraje významnou roli při rozhodování spotřebitele o nákupu výrobku. Městský soud rovněž spatřoval rozdíl mezi zobrazením loga výrobce či konkrétního výrobku na přepravkách či v regálech a mezi jejich zobrazením na chladicích zařízeních stěžovatele v tom, že při prodeji zboží stěžovatele z jeho zařízení dostává zboží novou kvalitu – tj. novou přidanou hodnotu. Touto přidanou hodnotou je podle názoru městského soudu vychlazení nápoje (ať už se jedná o prodej v obchodech z visicoolerů nebo v restauracích z postmixů či premixů) a dále skutečnost, že v předmětných zařízeních jsou skladovány pouze výrobky stěžovatele a je na nich zřetelně uvedeno logo, které všechny obchodní výrobky rozlišuje a vymezuje. Zdaňováno však není uvedení loga či reklamy na obalu výrobku, ale pouze výše uvedená přidaná hodnota, kterou prodávaným výrobkům dodávají zařízení stěžovatele. Ve svém důsledku je zdaňována návratnost investice stěžovatele do těchto zařízení. Stěžovatel tak poskytoval zařízení, která zůstala v jeho vlastnictví, obchodní partneři byli povinni tato zařízení provozovat, umísťovat do něj pouze výrobky stěžovatele, přičemž zařízení sama o sobě byla opatřena identifikujícím logem stěžovatele. Tím bylo dle názoru městského soudu vymezeno, jaké protiplnění je poskytováno. Nešlo o výpůjčku věci, u níž je pojmovým znakem absence protiplnění strany, ale o nájem, kde jako protiplnění

vystupuje shora uvedená přidaná hodnota, tj. chlazení výrobků stěžovatele při prodeji z těchto zařízení. Městský soud se rovněž ztotožnil s postupem finančních orgánů ohledně stanovení ceny protiplnění. V této souvislosti uvedl, že je nutno si uvědomit, že zdaňováno nebylo zvláštní umístění zařízení stěžovatele či konkrétně vyčíslitelná reklama, ale do základu daně byla zahrnuta pouze investice stěžovatele do těchto jeho zařízení. S ohledem na vše výše uvedené pak městský soud nepovažoval za důvodné ani další žalobní body, jimiž stěžovatel zpochybňoval procesní stránku věci. Dle názoru soudu k nutnému skutkovému zjištění nebylo třeba provádět svědecké výpovědi, jejichž procesní nekorektnost stěžovatel v žalobě namítal. Podstatou zjištění totiž byly především smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery, aniž by musely být nadbytečně doplňovány svědeckými výpověďmi jejich zaměstnanců. Městský soud nesouhlasil ani s argumentací stěžovatele, jak příslušné smlouvy a na jejich základě existující právní vztahy posuzují úřady v jiných členských státech Evropské unie. Městský soud poukázal na skutečnost, že ačkoli je bezesporu nutné české právo vykládat v souladu s unijním právem, v dané věci o takový výklad jít nemůže, neboť unijní právo tyto vztahy neupravuje. V tomto případě byly posuzovány vztahy vzniklé před vstupem České republiky do Evropské unie, nadto se jednalo o národní právní úpravu a o posuzování zdanitelných plnění mezi subjekty jednoho státu. Proto skutečnost, jak tyto vztahy (nepřesahující území členského státu Evropské unie a tím nezasahující jednotný hospodářský prostor Evropské unie) posuzuje španělská nebo polská daňová správa, nemůže být pro českého správce daně určující.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí způsobená nesprávným posouzením právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vada řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; a dále vada řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval kasační námitkou zpochybňující řádné zahájení daňové kontroly, kterou stěžovatel uplatnil nad rámec žalobních bodů, a to s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, dostupné na www.nssoud.cz. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vyslovil, že korelativ koncentrační zásady stanovený v § 104 odst. 4 s. ř. s. *(„ač tak učinit mohl“)* se nevyčerpává pouhým objektivním posouzením, zda určitý tvrzený důvod nezákonnosti správního rozhodnutí mohl být předestřen již v řízení žalobním, ale je nutno uvážit, zda by jeho (objektivně možné) uplatnění bylo, s ohledem na kontext konkrétní věci, racionální. Stěžovatel shrnul názory uvedené

v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu tak, že koncentrační zásada se pro nově uplatněné stížní námitky neuplatní v případě, kdy jejich podstatou je argumentace judikaturou, která zásadně změnila výklad právní otázky důležité pro danou věc s tím, že tuto změnu výkladu nebylo možno předvídat. Stěžovatel uvádí, že vydáním nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, dostupného na http://nalus.usoud.cz, došlo k judikatornímu obratu a odlišnému posuzování v otázce zahájení daňové kontroly. V této souvislosti namítá, že z důvodu nedostatku apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly, absence jejich sdělení stěžovateli i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání ze dne 11. 10. 2006, je nutno na úkon zahájení daňové kontroly pohlížet jako na úkon ryze formální, provedený v rozporu se zákonem, a tedy ani nelze přihlížet k výsledkům daňové kontroly na jeho základě zahájené.

Takto uplatněné kasační námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Při posuzování její důvodnosti zdejší soud (vědom si shora citovaného rozhodnutí Ústavního soudu, jakož i závěrů v něm obsažených) dospěl k závěru, že stěžovateli jako daňovému subjektu byly důvody zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty od počátku známy, což ostatně vyplývá také z obsahu jeho podání jak v daňovém, tak i v soudním řízení. V žalobě stěžovatel výslovně uvádí (srovnej bod II. na str. 2), že kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001 byla dne 11. 10. 2006 (protokolem o ústním jednání č. j. 220350/02/009934/7194) zahájena *„na základě závěrů vyplývajících z předchozích daňových řízení, zahájených z podnětu žalobkyně předložením dodatečných daňových přiznání na snížení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1999 a září 1999“*. V následujícím odstavci stěžovatel dále uvádí, že správce daně zahájil u předložených dodatečných daňových přiznání vytýkací řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, v rámci kterého proběhlo také místní šetření. Zahájená vytýkací řízení vyústila ve vydání dodatečných platebních výměrů a doměření daně z přidané hodnoty. Daňová kontrola zahájená správcem daně za výše citovaná zdaňovací období tak podle názoru stěžovatele byla zahájena s jediným účelem, a to *„doměřit daň z přidané hodnoty na základě správcem daně nesprávně vyhodnocených skutečností zjištěných v řízeních zahájených žalobkyní předložením dodatečných daňových přiznání na snížení deklarované daňové povinnosti. Kontrola tak vyústila v dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001 v celkové částce 2 550 510 Kč.“*

Z výše uvedeného je zcela zřejmé, že námitka stěžovatele je ryze účelová. Je totiž nepochybné a stěžovatel to dokonce sám ve svých podáních opakovaně uvádí, že s důvody zahájení a provádění daňové kontroly byl od samého počátku náležitě obeznámen a těchto důvodů si byl plně vědom. Zahájení daňové kontroly v souzené věci tudíž nemohlo ze strany správce daně naplnit atributy nahodilosti, svévole či libovůle, jak má na mysli shora uvedený nález Ústavního soudu, a jeho závěry proto nelze na daný případ aplikovat. Postup správce daně v projednávané věci, respektive zahájení daňové kontroly, tedy není možné považovat za pouhý formální úkon, k

jehož výsledkům by nebylo možno přihlížet, a kasační námitka stěžovatele dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak nebyla shledána opodstatněnou.

Nejvyšší správní soud poté mohl přistoupit k řešení otázky, která je mezi účastníky předmětem sporu, tj. k posouzení vztahu mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery, spočívajícím v poskytování příslušných zařízení (chladicích zařízení, visicoolerů, postmixů a premixů), a to z hlediska zákona o DPH. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o skutkových okolnostech souzené věci, tj. že stěžovatel tato zařízení, jež zůstávala v jeho vlastnictví, poskytoval k užívání svým obchodním partnerům a že obchodní partneři za použití těchto zařízení prodávali výrobky zakoupené od stěžovatele koncovým zákazníkům. Hlavní spornou otázku představuje posouzení charakteru tohoto závazkového vztahu, kdy stěžovatel tvrdí, že se jedná o výpůjčku zařízení; žalovaný naproti tomu s poukazem na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků hodnotí uvedený vztah jako vztah nájemní s argumentací, podle které umístěním uvedených zařízení v provozovnách obchodních partnerů je stěžovateli poskytováno protiplnění v podobě reklamy, což s sebou přináší odlišné daňové důsledky.

V souvislosti s výše uvedeným stěžovatel předně v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že ačkoli již v žalobě namítal, že úvaha finančních orgánů ohledně aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není přezkoumatelná pro nedostatek důvodů, městský soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této námitce vůbec nevyjádřil, a jeho rozhodnutí je proto v této části zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Takto stěžovatelem vznesená námitka je důvodná, neboť městský soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí k žalobní námitce ohledně nesprávné aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků skutečně vůbec nevyjádřil, a v této části je proto jeho rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. I přes tuto skutečnost ovšem Nejvyšší správní soud považuje za vhodné připomenout závěry, ke kterým dospěl ohledně aplikace ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS. Kritéria, která rozšířený senát vymezil v uvedeném rozhodnutí, totiž musí být při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vždy dodržena.

Jak je vyjádřeno ve výroku tohoto usnesení, *„o zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost;* ***zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující“*** (pozn.: zdůraznění doplněno). Nejvyšší správní soud zde

zdůraznil také hledisko důkazního břemene: „*Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i* ***přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají***“ (pozn: zdůraznění doplněno). Ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků proto dle závěrů Nejvyššího správního soudu nemůže dopadat na případy, „*kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.*“

Nejvyšší správní soud se v citovaném rozhodnutí vyjádřil též k otázce důkazního břemene správce daně v případě aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků: „*V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení daňového řádu daňové orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předestřít úvahy, které je k takovému závěru vedly. Seznatelnost úvah správního orgánu, které jej vedly k vydání určitého rozhodnutí, je přitom třeba považovat za jednu ze základních náležitostí rozhodnutí správního orgánu. ... Jak přitom vyplývá z již konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, neseznatelnost úvah správního orgánu, které jej k vydání určitého rozhodnutí vedly, je důvodem pro zrušení takového rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. [srov. např. rozsudky ze dne 10. 7. 2003, č. j. 2 A 1079/2002- OL-20 (č. 163/2004 Sb. NSS), ze dne 11. 2. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (č. 327/2004 Sb. NSS), případně rozsudek ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001- 47 (č. 386/2004 Sb. NSS)]. Jestliže tak v projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že je v daném případě třeba aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost ... jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel. ... Pouze za situace, kdy je* ***dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu***“ (pozn.: zvýraznění doplněno).

Lze tedy shrnout, že v případě, kdy správce daně v průběhu daňového řízení dospěje k závěru, že je nutno aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, nese důkazní břemeno ohledně prokázání podstatných náležitostí pro aplikaci této zásady. Správce daně je povinen nejprve zkoumat poměr mezi vůlí a jejím projevem, kdy musí přezkoumatelným způsobem vyložit, že byly v rozporu. Dále pak musí uvést zastíraný právní úkon (tj. jak byl tento úkon projeven navenek) a taktéž zjištěný právní stav (tj. ten, který byl účastníky vztahu simulován). V rozhodnutí tedy musí být přezkoumatelným způsobem předestřeny veškeré úvahy správce daně, které jej vedly k určitému závěru, přičemž každá ze složek takové úvahy musí být důkazně podložena.

Zda shora uvedeným požadavkům žalovaný v napadeném rozhodnutí dostál, bude předmětem posouzení ze strany městského soudu v dalším řízení. Dle názoru Nejvyššího správního soudu bude zejména nutno posoudit úvahu žalovaného, který na jedné straně ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že smlouvou o výpůjčce byla zastírána nájemní smlouva, na druhé straně však uvedl, že existenci požadavku stěžovatele na konkrétní umístění zařízení v provozovně, ani existenci dohod o cenové kompenzaci sice neprokázal, nicméně je přesvědčen, že vést dokazování v tomto směru mu nepříslušelo a že dohody tohoto druhu mezi stěžovatelem a jeho odběrateli existovaly, byť je velmi těžké jejich existenci prokázat. V této souvislosti zdejší soud připomíná také závěry, které vyslovil např. v rozhodnutí ze dne 31. 1. 2008, č. j. 9 Afs 149/2007 - 67, dostupném na www.nssoud.cz. Z nich Nejvyšší správní soud považuje za nutné ve vztahu k projednávané věci ocitovat následující: *„... jestliže správce daně dospěje na základě dokazování k závěru, že účastníci smlouvy chtěli učinit určitý právní úkon, což vyjádřili i tím, že ho určitým způsobem pojmenovali, avšak jejich vzájemné plnění z tohoto úkonu a další náležitosti úkonu vykazují znaky jiné typové, pojmenované smlouvy, je povinen změnit kvalifikaci takového úkonu ve prospěch úkonu pojmenovaného zákonem.* ***Tento úsudek však nebude činit na základě ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ale na základě dokazování a závěrů, ke kterým po provedeném dokazování dospěje. I tato úvaha však musí být součástí rozhodnutí, resp. správního spisu tak, aby byla přezkoumatelná“*** (pozn.: zvýraznění doplněno).

S ohledem na skutečnost, že městský soud se v odůvodnění napadeného rozhodnutí pokusil o uchopení daného problému a vyřešení otázky vlastního charakteru závazkového vztahu mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery včetně jeho daňového posouzení z pohledu zákona o DPH, považoval i Nejvyšší správní soud za nutné se k těmto samostatným úvahám městského soudu vyjádřit. Tento postup ukládá také stávající judikatura Nejvyššího správního soudu, zejména závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS, které jsou v plném rozsahu aplikovatelné i na řízení před krajskými soudy a z nichž ve vztahu k právě posuzované věci vyplývá následující: *„Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.“*

Nicméně i v tomto směru Nejvyšší správní soud shledal na straně městského soudu pochybení a ztotožnil se s námitkami stěžovatele, že ani v soudním řízení nebylo náležitě objasněno a postaveno na jisto, co je (resp. co má být) předmětem zdanění v souzené věci. Z odůvodnění rozhodnutí městského soudu je patrné, že jeho závěry jsou v uvedeném ohledu vnitřně rozporuplné a ještě více znejasňují

odpověď na otázku, co bylo považováno za onu klíčovou úplatu, tj. protihodnotu, kterou stěžovateli měli poskytovat jeho obchodní partneři.

Z obsahu spisu v dané souvislosti vyplývá, že žalovaný postavil své rozhodnutí na názoru, že zařízení stěžovatele plnila reklamní funkci a stěžovatel získával od svých obchodních partnerů protihodnotu ve formě reklamy. Městský soud naproti tomu ve svém rozsudku uvedl zcela nové skutečnosti, pro které se domníval, že vztah mezi stěžovatelem a jeho obchodními partnery byl vztahem nájemním. Dle jeho závěrů zboží stěžovatele při prodeji z předmětných zařízení dostává novou kvalitu – tedy *přidanou hodnotu*, která měla spočívat ve *vychlazení nápoje, ve skladování jen výrobků stěžovatele a v uvedení loga na těchto zařízeních.* Současně městský soud konstatoval, že protiplnění spočívalo ve *zvýšení prodeje*, aby následně doplnil, že v tomto konkrétním případě nebylo zdaňováno působení zařízení stěžovatele jako reklamy a z toho vyplývající příjem (ač soud připouští, že odůvodnění napadených daňových rozhodnutí není v tomto případě vždy plně konzistentní), ale *návratnost investice do jím vlastněných zařízení.*

Je tedy nutno přisvědčit stěžovateli, že rozsudek městského soudu je z hlediska pro spor klíčové otázky postaven na zcela odlišných skutkových i právních závěrech než rozhodnutí žalovaného a že úvahy prezentované v odůvodnění soudního rozhodnutí se nejeví příliš srozumitelnými.

Zákon o DPH v souladu s ustanovením § 7 pokládá za předmět daně veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, nestanoví-li zákon o DPH jinak. V této souvislosti je třeba upozornit na jeden z principů daně z přidané hodnoty, jímž je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno, rozvedený např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, publikovaného pod č. 1187/2007 Sb. NSS, či v rozsudku Evropského soudního dvora C-41/04, *Levob Verzekeringen,* I-9433, § 30 *(„pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH“).* Pokud se tedy finanční orgány rozhodnou podrobit daňový subjekt zdanění, je jejich povinností jasně určit a náležitě vyhodnotit, co konkrétně je předmětem plnění, jaký je daňový režim tohoto plnění z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty včetně určení jeho převládajícího charakteru tam, kde je tvořeno souborem dílčích plnění ve smyslu shora uvedeného.

Klíčovou otázkou pro uplatnění daně z přidané hodnoty tak v předmětné věci zůstává, zda stěžovatelem poskytované plnění je pouhým pasivním přenecháním movitého majetku k užívání, zda případně je či není součástí jiné služby (a pokud ano, tak jaké), resp. zda i případný sekundární efekt, k němuž v souvislosti s přenecháním předmětných zařízení dochází, znamená poskytování

služby jakožto jedné z forem zdanitelných plnění ve smyslu § 2 a § 7 zákona o DPH.

Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí pracuje s pojmem přidaná hodnota, která podle jeho názoru v dané věci mimo jiné spočívá ve vychlazení výrobku. Jak ovšem stěžovatel poukazuje v kasační stížnosti, tím, pro koho je nápoj chlazen, je koncový zákazník, a nikoli stěžovatel. Z ekonomického hlediska tedy přidanou hodnotu spočívající v chlazení nápoje nerealizuje stěžovatel, ale jeho obchodní partner, neboť je chlazeno zboží v jeho vlastnictví a výhradně jemu náleží tržba za prodané zboží. Dopad uvedeného efektu na stěžovatele je tedy, jak uvedeno výše, až v rovině sekundární, a to ještě v rovině pravděpodobnostní, neboť se projeví pouze v případě, kdy obchodník prostředky takto získané prodejem svého zboží investuje do nákupu dalších nápojů vyráběných stěžovatelem.

V dané věci je pak z hlediska správnosti daňového posouzení předmětného závazkového vztahu nutno na vztah mezi stěžovatelem jako výrobcem výrobků, jeho obchodními partnery jako prodejci těchto výrobků a v konečné rovině i mezi nimi a koncovými spotřebiteli výrobků, pohlížet jako na komplex vztahů charakterizovaný množstvím vzájemným práv a povinností. Smlouva o výpůjčce přitom představuje pouze jednu ze součástí tohoto komplexu, a proto ji nelze posuzovat izolovaně, ale naopak pouze v kontextu ostatních vztahů.

Při posuzování této právní otázky dle Nejvyššího správního soudu nelze odhlédnout ani od komunitárního výkladu, a to i přes skutečnost, že předmětem sporu je věc spadající do doby předcházející vstupu České republiky do Evropské unie (obdobně tomu bylo i ve věci rozhodnuté rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, publikovaným pod č. 741/2006 Sb. NSS), neboť „*i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sbližování českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou, a tedy i příslušnou judikaturou ESD. Mají-li být tedy jednotlivá ustanovení zákona vyložena správně, pak je v takové situaci zapotřebí vycházet z normativního textu zákona, avšak při jeho interpretaci nelze zcela odhlížet od pravidel, která vyplývají z komunitárního práva. Odchýlit se od takového výkladu je nezbytné teprve v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody, kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže zákona o DPH, či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části směrnice*“ (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 9 Afs 149/2007 - 67, dostupný na www.nssoud.cz).

Právní úprava daně z přidané hodnoty byla právně regulována a harmonizována na úrovni Evropských společenství, a sice v první řadě Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES. S ohledem na skutečnost, že směrnice 2006/112/ES jen znovu kodifikuje standardy DPH z předchozích směrnic, a s výjimkou několika málo ustanovení nemá žádnou transpoziční lhůtu, je judikatura ESD týkající se šesté směrnice i nadále obecně použitelná.

Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že eurokonformní přístup k řešení otázky charakteru předmětného plnění již v období před vstupem České republiky do Evropské unie je s ohledem na výše uvedené zcela odůvodněný a nezbytný. Evropský soudní dvůr např. již ve svém rozsudku ze dne 3. 3. 1994, sp. zn. C-16/93, *R. J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden,* ECR I-00743, uvádí zásadu, že poskytnutí služby oproti úhradě předpokládá transakce mezi stranami, pro kterou si sjednaly cenu nebo protihodnotu. Je tedy nutné, aby existoval právní vztah, podle kterého dochází k recipročnímu plnění, neboť odměna přijatá poskytovatelem služeb je skutečnou protihodnotou za poskytnutou službu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že stěžovatel po celou dobu předchozího řízení namítal, že ačkoli mezi ním a obchodními partnery existuje právní vztah týkající se vypůjčeného zařízení, součástí tohoto vztahu není a nikdy nebyla dohoda o vzájemném protiplnění, neboť obchodní partner nesouhlasil (a ani o to nebyl stěžovatelem žádán) s poskytováním reklamních služeb stěžovateli. Judikatura Evropského soudního dvora v tomto směru poukazuje na nutnost existence **přímé vazby** mezi dodávkou zboží a úplatou za toto dodání. Toto pravidlo Evropský soudní dvůr definoval např. v rozsudku ze dne 2. 7. 1994, sp. zn. C-33/93, *Empire Stores Ltd v. Commissioners of Cystome and Excese,* ECR I-0232. V daném případě je stěžovatel toho názoru, že přímá vazba mezi dodávkou zařízení a úplatou spočívající v údajném poskytování reklamy prokázána finančními orgány nebyla, finanční orgány ani městský soud se však uvedenou argumentací stěžovatele nezabývaly a jejich rozhodnutí v tomto směru neposkytují žádné relevantní úvahy, jež by bylo možno v tomto řízení přezkoumat.

Ani v této části proto nelze zcela souhlasit se závěry městského soudu, obsaženými v odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterých unijní právo uvedené vztahy přímo neupravuje a národní právní řády jednotlivých členských států mají v tomto ohledu svou autonomii. Městskému soudu lze přisvědčit potud, že pro posouzení dané věci není určující, jak uvedené vztahy posuzuje španělská či polská daňová správa. Nelze však již souhlasit s tím, že se v projednávaném případě jedná o věc, která se vztahů Evropské unie vůbec nedotýká, když výše uvedené svědčí o opaku.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uplatňuje námitky týkající se způsobu umístění zařízení v provozovnách obchodních partnerů s poukazem na skutečnost, že ne vždy byla tato zařízení umístěna na veřejnosti přístupném místě. V této souvislosti zmiňuje také prodej zboží a jeho umístnění v přepravkách či kartonových regálech, které rovněž bývají opatřeny logy výrobků, případně jejich výrobců. Zároveň stěžovatel upozorňuje na pochybení správce daně v otázce zjištění hodnoty údajného protiplnění včetně stanovení ceny obvyklé a v návaznosti na přijaté závěry finančních orgánů a městského soudu o existenci protiplnění v podobě reklamy vznáší otázky spojené s definicí samotného pojmu reklama a existencí zadavatele reklamy, přičemž na příkladech vybraného zboží značek Levi Strauss a Louis Vuitton zdůrazňuje absurditu pojetí reklamy jako více méně jakéhokoli grafického vyobrazení výrobku či výrobce.

Zdejší soud k takto vzneseným stížním námitkám konstatuje následující. Je-li zpochybněna správnost primární úvahy finančních orgánů a městského soudu o charakteru plnění a jeho daňovém režimu z hlediska zákona o DPH, kdy doposud nebyla uspokojivě vyřešena klíčová otázka předmětného sporu, tj. zda vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu zákona o DPH a pokud ano, o jaké plnění se ve skutečnosti jedná, není v této fázi možné se zabývat způsobem, jakým měla být stanovena cena. Není-li totiž vůbec vyjasněn charakter plnění, těžko lze určit způsob, jakým měla být stanovena cena obvyklá, a obdobně je předčasné se zabývat otázkou, zda reklamou je pouhé vyobrazení loga či nikoli.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na procesní pochybení správce daně, na které upozorňoval již v podané žalobě. Správce daně v daňovém řízení vyzval podle § 8 a § 34 zákona o správě daní a poplatků několik osob (velkých obchodních řetězců) k podání vysvětlení a předložení listin. Vzhledem k tomu, že jednotlivým osobám byly v uvedených výzvách písemnou formou kladeny otázky, jednalo se dle názoru stěžovatele o svědecké výpovědi, o jejichž provedení měl být náležitě vyrozuměn. Stěžovatel namítá, že správce daně uvedeným postupem porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, neboť stěžovateli znemožnil účastnit se výslechu těchto osob a využít svého práva klást jim otázky. Uvedené pochybení je umocněno zejména tou skutečností, že správce daně nepřipustil provedení důkazních prostředků, které navrhoval stěžovatel, a to právě svědeckými výpověďmi obchodních partnerů, které měly přispět k prokázání vůle smluvních stran ohledně povahy závazkového vztahu, zcela nezbytné i pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Ve vztahu k takto uplatněné stížní námitce Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu ověřil, že tento skutečně obsahuje několik výzev k součinnosti podle § 8 a § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (např. výzva ze dne 25. 2. 2003, č. j. 57146/03/009934/7194, či ze dne 25. 2. 2003, č. j. 57160/03/009934/7194), jimiž správce daně v daňovém řízení vyzval některé z obchodních řetězců (např. GLOBUS ČR, k. s., Tesco Stores ČR, a.s., či BILLA, spol. s r.o.) k zaslání

vzorových smluv a k výpovědím o důležitých okolnostech ohledně chladicích zařízení umístěných v jejich provozovnách. V této souvislosti bylo osloveným obchodním řetězcům položeno několik otázek, odpovědi správce daně požadoval nejpozději ve lhůtách 8 až 15 dnů.

Ustanovení § 34 zákona o správě daní a poplatků obecně zakotvuje povinnost třetích osob poskytovat správci daně údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně. Odst. 4 téhož ustanovení pak konkrétně stanoví, že osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak. Bylo tedy zcela v souladu se zákonem, pokud správce daně na konkrétních obchodních řetězcích požadoval předložení listinných podkladů (zde smluv) týkajících se umístění příslušných zařízení v jejich provozovnách. V žádném případě však nebylo možné těmito výzvami zavazovat třetí osoby k poskytnutí odpovědí na položené otázky, podání různých vyjádření či sdělení konkrétních skutečností, neboť to zákon o správě daní a poplatků neumožňuje. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 26. 7. 2006, č. j. 7 Afs 1/2006 - 48, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil závěr, dle něhož *„výzva správce daně třetí osobě (§ 34 odst. 4 ZSDP) k prokázání jiných skutečností než předložení listinných či jiných věcných důkazů, je v rozporu se zákonem“*. Pokud tedy v souzené věci správce daně vyzval třetí osoby k podání odpovědí na ve výzvách specifikované otázky, pak *de facto* prováděl výslechy svědků, avšak s tím rozdílem, že daňovému subjektu v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků neumožnil se těchto výslechů účastnit a klást svědkům otázky.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud zároveň upozorňuje, že ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků se jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní prostředky podle poslední věty téhož zákonného ustanovení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se skutečně staly důkazy a které nikoli. Je nutno zdůraznit, že myšlenkový postup při osvědčení důkazních prostředků za důkazy musí být z obsahu spisu patrný, resp. měl by být součástí odůvodnění rozhodnutí, ať už obsaženého ve zprávě o daňové kontrole či v rozhodnutí o opravném prostředku. Daňový subjekt tak musí mít postaveno najisto, jak finanční orgány s konkrétními důkazními prostředky naložily, které důkazní prostředky osvědčily jako důkaz a které nikoli, jak zjištěné důkazy hodnotily a k jakým závěrům na jejich základě dospěly. V souzené věci však finanční orgány shora uvedeným zákonným požadavkům nedostály. Ze zprávy o daňové kontrole ani z rozhodnutí žalovaného o odvolání není zřejmé, jak finanční orgány s takto získanými důkazními prostředky naložily, jak tyto hodnotily (zda jim přisoudily určitou důkazní sílu nebo zda je zcela pominuly) a zda z nich pro danou věc

vyvodily konkrétní právní závěry. Tím se finanční orgány dopustily také porušení ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků.

Je tedy nutno přisvědčit kasační námitce stěžovatele dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., že správce daně tímto svým postupem porušil ustanovení zákona o řízení před správním orgánem. Městský soud pak v dalším řízení bude povinen posoudit, zda v kontextu výše uvedeného mělo toto stěžovatelem namítané pochybení vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného či nikoli.

Nejvyšší správní soud na základě veškerých shora uvedených skutečností přisvědčil kasačním námitkám stěžovatele a napadený rozsudek městského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. je městský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Městský soud je v novém řízení povinen se vypořádat především s námitkou nesprávné aplikace § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků v daňovém řízení z hlediska kritérií obsažených v rozhodnutí rozšířeného senátu zdejšího soudu. Teprve poté si bude moci vyhodnotit, zda obstojí úvahy žalovaného ohledně charakteru plnění a jeho daňového posouzení. Stěžovateli nelze doměřit daň z přidané hodnoty, aniž by bylo postaveno najisto, jaké konkrétní plnění je předmětem takto doměřené daně, jaký je jeho převažující charakter dle zákona o dani z přidané hodnoty a na základě jakých skutečností bylo takto posouzeno. V novém rozhodnutí městský soud rozhodne dle § 110 odst. 2 s. ř. s. též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. září 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně
senátu