



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **4 DVORY a. s.**, se sídlem Okružní 2615, České Budějovice, zastoupeného JUDr. Olgou Strakovou, advokátkou se sídlem Radniční 7a, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2012, čj. 6508/12-1300, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 3. 2013, čj. 10 Af 574/2012 – 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích (správce daně) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 23. 4. 2012, čj. 263786/12/077910305043, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 574 474 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 31. 8. 2012, čj. 6508/12-1300, zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Soud jeho žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 3. 2013, čj. 10 Af 574/2012 – 49.

[4] Předmětem sporu je otázka, zda částka 22 500 000 Kč, kterou Statutární město České Budějovice (dále též „město“) vyplatilo žalobci na základě dohody o ukončení smlouvy o spolupráci a smlouvy o nájmu, je předmětem daně z přidané hodnoty. Výše úplaty byla stranami dohodnuta na základě znaleckého posudku o ocenění vynaložených nákladů na demoliční práce v pronajatém areálu bývalých kasáren Čtyři Dvory v Českých Budějovicích. K ukončení spolupráce došlo z důvodů ležících na straně města. Krajský soud zohlednil, že žalobce provedl demoliční práce v souladu s navrženým projektem a vytvořil tak majetkově využitelnou hodnotu, kterou následně převedl na základě dohody o ukončení smlouvy o spolupráci i smlouvy o nájmu na město. Finanční vyrovnání, jež bylo žalobci poskytnuto, má charakter úplaty za plnění, které je dle § 2 odst. 1 písm. b), § 2 odst. 3 a § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zdanitelným plněním.

[5] Soud odmítl, že by správce daně nehodnotil vyjádření Statutárního města České Budějovice ze dne 24. 1. 2012, čj. NP-J/33/2012, vyjádření společnosti SPRÁVA DOMŮ ze dne 6. 3. 2012 a projektovou dokumentaci developerského záměru, ze které vyplývá, že na místě odstranění nemovitostí byla plánována vlastní výstavba žalobce. Správce daně na základě vyjádření města správně posoudil vyplacenou finanční částku jako náhradu vynaložených nákladů na provedené demoliční práce. Soud dodal, že skutečnost, že město v minulosti nemovitosti pronajímalo, neznamená, že město nevyužije změny provedené na pronajímaných nemovitostech a že tyto změny pro něj neznamenají přínos. V případě realizace vlastních staveb může město na pozemcích zahájit výstavbu, aniž by se zabývalo odstraněním staveb. Město na své záměry nerezignovalo a zvažuje jinou strukturu.

[6] Žalobce dále namítl, že žalovaný nesprávně hodnotil jeho tvrzení, že deponie nebyla výsledkem jeho činnosti ani jeho vlastnictvím, a proto ani jejím odstraněním společností A.K.U.P.I. (která byla skutečným původcem a vlastníkem deponie) nemohla být žalobcem poskytnuta „spotřebovatelná“ služba. Soud zjistil, že město podmínilo vyplacení částky 10 000 000 Kč odstraněním navezeného materiálu a prokázáním, že byla odstraněna ekologická zátěž na vymezených místech. Podle soudu je zcela irelevantní, kdo je vlastníkem deponie či jejím původcem, neboť v dané věci je spor o to, zda městem poskytnutá úplata je úplatou za zdanitelné plnění či nikoliv. Uvedená částka nebyla poskytnuta z důvodu náhrady nákladů na odstranění mezideponie. Vlastníkem a původcem deponie nebyl podle správce daně žalobce, nýbrž jeho podnájemce. Krajský soud souhlasí se správcem daně v tom, že ze smlouvy o nájmu nevyplývá, že by žalobce mohl v pronajatém areálu skladovat jiný materiál, resp. že by mohl areál využívat jako skládku. S ohledem na to, že zde byly prováděny demoliční práce, pak lze předpokládat, že i tyto demolice jsou zdrojem deponie, a její odstranění je z povahy věci zřejmé. Správce daně správně dovodil, že zdrojem deponie jsou žalobcem provedené demoliční práce.

[7] Soud jako nedůvodnou shledal námitku, že se žalovaný nevypořádal se smlouvou o podnájmu části nemovitosti ze dne 1. 10. 2009 a dne 1. 1. 2011. V dané věci nebylo nutné provádět výslech jednatele společnosti A.K.U.P.I. ohledně podnájmu plochy a vzniku

vlastnictví navezeného materiálu. Za nepřipadný pak soud označil i odkaz žalobce na rozsudky Soudního dvora EU C-277/05 a C-222/81, neboť s danou věcí skutkově nesouvisí.

[8] Tím, že se pronajímaný majetek vrátil městu zhodnocen, žalobce vytvořil majetkově využitelnou hodnotu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Na základě ukončení nájemního vztahu se dostaly majetkové hodnoty do dispozice pronajímatele a došlo ke zdanitelnému plnění. Přenechání zhodnoceného majetku nájemcem pronajímateli je poskytnutím práva na využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu citovaného ustanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 70/2010 - 63). Náhrada, která byla žalobci vyplacena v souladu s článkem VIII. smlouvy o nájmu, je tak náhradou za obstarání či dodání předmětných stavebních prací nájemcem pronajímateli. Nejedná se tak o náhradu škody ani bezdůvodného obohacení. Soud neshledal, že by město porušilo nějaké právní povinnosti.

III.

[9] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že jím přijaté finanční plnění od statutárního města České Budějovice za demoliční práce je úplatou za plnění, tedy zdanitelným plněním. V dané věci musela být nejprve provedena demolice stávajících objektů vojenských kasáren a teprve poté mohlo být přistoupeno k výstavbě plánované zástavby. Demoliční práce nebyly prováděny ve prospěch města, ale výhradně za účelem vlastní výstavby stěžovatele. Město si u stěžovatele žádné práce neobjednalo. Jak pro případ ukončení smluvního vztahu dohodou, tak i při odstoupení od smlouvy, čl. VIII nájemní smlouvy předvídal stejné důsledky pro finanční vypořádání stran. Stěžovateli byly navraceny doposud vynaložené náklady. Znalec nestanovil tržní cenu za provedené práce, ale pouze odhad nákladů za ně. Pokud by se mělo jednat o úplatu, pak by tato částka musela zahrnovat zisk. Finanční plnění, které stěžovatel obdržel, má charakter náhrady škody, spočívající v marném vynaložení nákladů na developerský projekt. Jednalo se tak o zmařenou investici s tím, že stěžovatel byl k ukončení spolupráce *de facto* donucen.

[11] Podle stěžovatele je právní výklad podaný krajským soudem nepřezkoumatelný a nesrozumitelný. Soud na jednu stranu uvedl, že v dané věci je nepodstatné, kdo je vlastníkem či původcem deponie a na stranu druhou za zdroj deponie označuje stěžovatelem provedené demoliční práce. Stěžovatel předložil dostatek důkazních prostředků k prokázání toho, že původcem deponie je společnost A.K.U.P.I. Za nesrozumitelný považuje i ten závěr, podle kterého stěžovatel poskytl městu majetkově využitelnou hodnotu, tj. zhodnocený majetek. Jediným výsledkem dosavadní činnosti stěžovatele bylo, že majetkové hodnoty ve vlastnictví města zdemoloval. Nesrozumitelné je i to tvrzení, že pokud stěžovatel přenechal při ukončení nájmu pozemky, na kterých provedl demoliční práce dle navrženého projektu, vytvořil majetkovou hodnotu. Podle stěžovatele však nelze z podstaty věci na pozemcích provést demoliční práce, neboť pozemek je přirozenou částí zemského povrchu, kterou nelze zdemolovat.

[12] Podle krajského soudu se v dané věci nejedná o náhradu škody, jelikož město neporušilo žádné své povinnosti. Ačkoliv stěžovatel v žalobě namítl, že tento závěr ze spisu neplyne, soud na tuto námitku dostatečně nereagoval. Navíc, tento závěr není pravdivý. Město vědělo, že svým povinností - přenechat nemovitosti v nájmu na dohodnutou dobu – nedostojí. Skutečnost, že k ukončení spolupráce došlo dohodou, neznamená, že se tak nestalo z důvodů porušení smluvních povinností. Takový závěr popírá princip autonomie vůle stran a vylučoval by institut dohody o náhradě škody.

[13] Stěžovatel dále poukázal, že žalovaný opakovaně uvedl, že se jednalo o náhradu nákladů a zároveň o úplatu za plnění, resp. o náhradu za vynaložené náklady. Tyto pojmy si vzájemně odporují. Žalovaný ve vyjádření k žalobě potvrdil, že si město od stěžovatele nic neobjednalo. Proto se nemohlo ani jednat o plnění, za něž by bylo povinno hradit úplatu. Město bylo toliko povinno v souladu s čl. VIII smlouvy o nájmu hradit náklady, které stěžovatel vynaložil. Svou podstatou se jednalo o škodu.

IV.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním rozsudku krajského soudu. Přenechání zhodnoceného majetku nájemcem pronajímateli je poskytnutím jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nicméně namítl, že podle krajského soudu mu nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti. Žalovaný přitom vyčíslil náklady řízení částkou 2381, 16 Kč, kterou tvoří cestovní náhrady za cestu na trase Brno – České Budějovice a stravné pověřeného zaměstnance. Žalovaný nesouhlasí, že zastupování správních orgánů před soudy je běžnou administrativní činností.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že vzhledem k podání stěžovatele ze dne 8. 7. 2013, ve kterém upozornil na příbuzenský vztah bývalého společníka stěžovatele k soudci Nejvyššího správního soudu JUDr. Janu Passerovi, rozhodl předseda Nejvyššího správního soudu opatřením ze dne 10. 12. 2013 o vyloučení uvedeného soudce z projednávání a rozhodování v této věci. V souladu s pravidly pro zastupování, která jsou uvedena v rozvrhu práce Nejvyššího správního soudu, určil na jeho místo JUDr. Jaroslava Hubáčka, což koresponduje též procesnímu poučení ze dne 1. 7. 2013, které bylo oběma účastníkům řádně doručeno.

[18] Stěžovatel má za to, že účelem městem poskytnuté platby bylo refundovat jím vynaložené náklady, tj. odškodnit jej. Město za tuto platbu nic neobdrželo a nelze ji tak posuzovat jako úplatu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Daňové orgány a krajský soud naopak shledali, že poskytnutá částka je zdanitelným plněním, neboť představuje jinou majetkově využitelnou hodnotu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[19] Nejvyšší správní soud se seznámil s obsahem předloženého spisového materiálu a shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že přenechal-li stěžovatel při ukončení nájmu městu pozemky, na kterých provedl demoliční práce v souladu s navrženým projektem i v souladu se záměrem města a jeho souhlasem, vytvořil tak majetkově využitelnou hodnotu. Při posouzení věci přitom vycházel z § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Podle § 14 odst. 1 písm. b) téhož zákona se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty.

[20] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že mu marným vynaložením nákladů na jeho developerský projekt vznikla škoda. Poskytnutí náhrady škody představuje plnění z titulu odpovědnosti za způsobenou škodu. Obecně se nejedná o úplatu za plnění, které by bylo předmětem daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že není podstatné, jak je důvod vyplacené částky v dohodě označen. Musí se však jednat o částku odpovídající vzniklé škodě jakožto újmě v majetkové sféře poškozeného. Důkazní břemeno k prokázání těchto skutečností nese daňový subjekt.

[21] Stěžovatel neprokázal, že by na straně města došlo k porušení právních či smluvně přijatých povinností. Čl. VIII smlouvy o nájmu umožňoval, aby se smluvní strany dohodly na ukončení nájemního vztahu již před uplynutím sjednané doby. Stěžovatel v tomto směru poukazoval na možnost smluvní úpravy náhrady škody. V obecné rovině lze připustit, že se k náhradě vzniklé škody může smluvně zavázat i ten, kdo k tomu nemá zákonnou povinnost. Tak tomu ale v posuzovaném případě nebylo. Nejvyšší správní soud konstatuje, že sjednané finanční vyrovnání poskytnuté stěžovateli na základě čl. VIII smlouvy o nájmu a čl. IV. dohody o ukončení smlouvy o spolupráci a smlouvy o nájmu neodpovídá institutu náhrady škody ani z materiálního hlediska (tedy, že by se jednalo o částku odpovídající újmě v majetkové sféře stěžovatele) a ani takto formálně nebylo ve smlouvě označeno.

[22] Aby se v posuzovaném případě mohlo uvažovat o tom, že poskytnuté plnění bylo náhradou škody, nesmělo by město za vyplacenou částku obdržet adekvátní protiplnění. Tak tomu ovšem nebylo, protože městu byla poskytnuta služba - majetkově využitelná hodnota. Stěžovatel totiž v průběhu trvajících nájemního vztahu provedl v areálu Čtyři Dvory demoliční práce v souladu se svým projektem na využití lokality Čtyři Dvory (viz Návrh projektu Čtyři Dvory) a se smlouvou o nájmu (viz čl. III a VI smlouvy o nájmu, Dodatek č. 1 ke Smlouvě o nájmu). Takto změněný a zhodnocený majetek se s ukončením nájemního vztahu dostal zpátky do dispozice města, které jej tak mohlo dále využívat. Stěžovatelem provedené změny umožňují pokračovat v přípravě a zástavbě předmětného území. Ostatně ze správního spisu vyplývá, že v areálu nadále pokračují bourací práce, které provádí zhotovitel odlišný od stěžovatele. Žalovaný i krajský soud příhodně odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, čj. 1 Afs 70/2010 - 57 (obdobně také rozsudek ze dne 28. 11. 2008, čj. 2 Afs 111/2008 - 52), podle něhož přenechání zhodnocení majetku nájemcem pronajímateli je poskytnutím práva využití jiné

majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Nejedná se proto o náhradu škody, jak tvrdil stěžovatel.

[23] Z předložených listin je zřejmé, že město bylo s provedením demoličních prací srozuměno a souhlasilo s nimi. Není podstatné, že demolice nebyly provedeny na základě konkrétní smlouvy, např. smlouvy o dílo. Stačí, že byly realizovány v souladu se stěžovatelem prováděným projektem, který byl v souladu se záměrem města a uzavřenými smlouvami. To, že stěžovatel prováděl na pronajatých pozemcích demoliční práce či terénní úpravy za účelem realizace vlastní budoucí výstavby, neznamená, že město od něj po ukončení nájemního vztahu, nemohlo získat majetkově využitelnou hodnotu. Jinými slovy řečeno, jestliže záměrem projektu bylo provést rekonverzi a revitalizaci určitého objektu (a to prostřednictvím nové výstavby), je třeba za zhodnocení majetku považovat také demoliční práce (a případné terénní úpravy), které tuto výstavbu umožňují. Toto zhodnocení areálu bylo následně převedeno do dispozice města. Výsledek stěžovatelem provedených demoličních prací na pronajímaných pozemcích je proto majetkově využitelnou hodnotou dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[24] Stěžovatel tvrdí, že byl k ukončení smluvní spolupráce *de facto* donucen. Stěžovatel ani město nepopírali, že k ukončení smluvního vztahu došlo z důvodů ležících na straně města. Poměry mezi smluvními stranami, které předcházely uzavření dohody o ukončení smlouvy o spolupráci a smlouvy o nájmu, nejsou pro posouzení zdanitelnosti obdržené úplaty podstatné. Podstatné toliko je, že na základě čl. VIII nájemní smlouvy byla stěžovateli vyplacena náhrada vynaložených nákladů za poskytnutí majetkově využitelné hodnoty, a to na základě zjištění obsažených ve znaleckém posudku.

[25] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že by se v případě peněžitého plnění přijatého od města na základě dohody o ukončení smlouvy o nájmu a smlouvy o spolupráci jednalo o náhradu škody, a že se nejednalo o plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty. Ačkoliv došlo k ukončení nájemního vztahu dříve, než bylo původně zamýšleno, stěžovatel neprokázal, že by město porušilo své zákonné či smluvní povinnosti, protože by mu tím vznikla škoda, za kterou by od města obdržel částku 22 500 000 Kč.

[26] Důvodnost kasační stížnosti nemohou založit ani stížní důvody namítající nesrozumitelnost rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval výtkami týkajícími se deponie. Město podmínilo výplatu částky 22 500 000 Kč (v částce 10 000 000 Kč a 12 500 000 Kč) splněním několika podmínek. Jak vyplývá z čl. IV. dohody o ukončení smlouvy o spolupráci a smlouvy o nájmu, výplata částky 10 000 000 Kč byla podmíněna mimo jiné odstraněním navezeného materiálu (mezideponie). Navezený materiál byl z pronajímaných pozemků odstraněn, protože stěžovateli byla uvedená částka vyplacena. Stěžovateli lze dát za pravdu, že krajský soud na jednu stranu uvedl (str. 8 rozsudku), že vlastníkem a původcem deponie byl podnájemce a na stranu druhou, že zdrojem deponie jsou stěžovatelem provedené demoliční práce. Nejvyšší správní soud nicméně konstatuje, že ať byl vlastníkem či původcem navezeného materiálu stěžovatel či podnájemce, tato skutečnost nemá vliv na právní hodnocení zdanitelnosti úplaty. Soud se proto danou otázkou blíže nezabýval.

[27] Je srozumitelný a správný závěr krajského soudu, že stěžovatel městu přenechal po ukončení nájmu pozemky, u kterých zvýšil jejich majetkovou hodnotu. Ta byla zvýšena provedením demoličních prací dle navrženého projektu. Za irelevantní považuje Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatele, že na pozemcích nelze provést demoliční práce, neboť pozemek nelze zdemolovat. Jistě ani stěžovatel nemá pochyb o tom, že úplatu získal v souvislosti s demolicí objektů nacházejících se v areálu Čtyři Dvory a nikoliv za demolicí pozemků samotných.

[28] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že ve vyjádření ke kasační stížnosti nepřehlédl výtku žalovaného vztahující se k výroku o náhradě nákladů řízení. Nicméně se jí nemohl věcně zabývat, neboť nebyla uplatněna žalovaným jako samostatný a přípustný kasační důvod.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Protože v řízení neshledal ani jiné nedostatky, ke kterým je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 27. února 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu