



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Technické sporty Východní Morava**, se sídlem Palackého 1128, Holešov, zast. Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2011, č. j. 13871/11-1302-700225, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 23/2012 – 68,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2014, č. j. 29 Af 23/2012 – 68, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 12. 2011, č. j. 13871/11-1302-700225, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **20 826 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Vlastimila Němce, advokáta se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým

byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací správní orgán“). Tím bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Holešově (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 9. 3. 2011, č. j. 10666/11/322970703437, kterým mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za první čtvrtletí roku 2009 a související penále, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

[2] Odvolací správní orgán se ve svém rozhodnutí ztotožnil se závěrem správního orgánu I. stupně, který konstatoval, že stěžovatel prodal Zlínskému kraji nemovitosti v areálu letiště Holešov nacházející se v lokalitě, kde měla být dle záměru kupujícího vybudována průmyslová zóna. Uzavřením smluv převzal závazek nadále nevyvíjet v této lokalitě svoji činnost a za znemožnění využití nemovitostí a letiště mu byla vyplacena kompenzace dle dohody o poskytnutí kompenzací ze dne 6. 11. 2008 uzavřené mezi ním a Zlínským krajem. Dle odvolacího správního orgánu stěžovatel neprokázal, že by mu vznikla konkrétní újma. Z obsahu dohody naopak vyplývá, že přijal závazek zdržet se dalších požadavků na jakákoliv plnění, tj. zdržet se určitého jednání. V posuzovaném případě tím poskytl službu dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že z obsahu dohody o poskytnutí kompenzací nepochybně vyplývá, že nejde o dar ani jinou podporu ze strany Zlínského kraje. Jedná se o nepojmenovanou smlouvu uzavřenou dle § 51 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Zlínský kraj, kterému byly peněžní prostředky poskytnuty jako dotace, je následně použil k uhrazení investiční akce, kde již šlo o jeho soukromoprávní vztah se stěžovatelem, který našel svůj odraz v kupní smlouvě a v dohodě o poskytnutí kompenzací.

[4] Je zřejmé, že pozbytím nemovitostí byla stěžovateli způsobena újma. Zlínský kraj tuto skutečnost nepopírá a smlouvu o poskytnutí kompenzací uzavřel za jasným účelem. Měl eminentní zájem na tom, aby nemovitosti pro výstavbu průmyslové zóny byly včas převedené, oproštěné od jakýchkoliv závazků, vyklizené a byly vyloučeny další požadavky související s jejich prodejem. Tento cíl vyplývá i z toho, že částka na základě uzavřené dohody měla být vyplacena až poté, co vlastnické právo k nemovitostem bude vloženo do katastru nemovitostí, budou ukončeny veškeré nájemní a podnájemní vztahy a nemovitosti budou vyklizené. Stěžovatel přijal za poskytnutou částku určitý závazek, podřaditelný pod § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Na tom nic nemění skutečnost, že částka, která byla za tuto službu poskytnuta, měla kompenzovat újmu, která mu v souvislosti s prodejem a vyklizením nemovitostí vznikla.

[5] Pokud stěžovatel předesílá, k jakým závěrům měl odvolací správní orgán dospět, jestliže by všechny smlouvy hodnotil v jejich vzájemné souvislosti, soud uvedl, že jde o jeho subjektivní názory. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že si odvolací správní orgán byl vědom provázanosti jednotlivých smluv.

pokračování

[6] Soud závěrem podotkl, že se shodnou částkou zabýval rovněž v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 205/2011, a to z hlediska daně z příjmů právnických osob. V tomto řízení potvrdil správnost rozhodnutí správních orgánů, jestliže byla z uvedené částky doměřena daň z příjmů právnických osob.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, ve které uplatňuje námitky, jež podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Krajskému soudu především vytýká nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Soud bezesbytku přebírá závěry správních orgánů, aniž by se vypořádal s argumentací vznesenou v žalobě. Konkrétně s tím, že Zlínský kraj i stěžovatel si v době uzavření kupní smlouvy byli vědomi, že v souvislosti s převodem vlastnického práva k nemovitostem bude vyplacena částka 54 004 140 Kč tvořená součtem kupní ceny (27 132 140 Kč) a náhradou újmy (26 872 000 Kč) podle znaleckých posudků v obou případech zpracovaných společností TOP AUDITING, s.r.o. Dále si byli vědomi, že uzavřením kupní smlouvy a vyplacením kupní ceny již stěžovatel nemá důvod ani možnost cokoliv činit nebo čehokoliv se zdržet, neboť stav vniklý uzavřením kupní smlouvy mu takové jednání neumožňuje. Zlínský kraj nemohl s ohledem na pravidla Programu na podporu podnikatelských nemovitostí a infrastruktury Ministerstva průmyslu a obchodu zaplatit celou částku 54 004 140 Kč, neboť byl limitován výší obvyklé ceny stanovené znaleckým posudkem na ocenění nemovitostí, a potřeboval k tomu, aby mohl čerpat dotaci na další částku převyšující znaleckým posudkem stanovenou obvyklou cenu nemovitostí, vykázat další vyplacené prostředky jako kompenzaci újmy, čehož dosáhl.

[9] Z těchto argumentů je zřejmé, že stěžovatel posuzoval všechny s prodejem související smlouvy nikoliv izolovaně, ale ve vzájemném komplexu, neboť jeho zájem bylo dosáhnout ve výsledku inkasa částky 54 004 140 Kč, na kterou si převáděné nemovitosti cenil. Částka byla účelově a formálně rozdělena na dvě části vzhledem k existenci překážky na straně Zlínského kraje neumožňující mu vykázat a čerpat celou částku jako skutečnou kupní cenu.

[10] Krajský soud měl vyhodnotit, že úhrada újmy je ve srovnání s výší kupní ceny zcela nepřiměřená. I to svědčí závěru, že měla představovat jenom technicko-právní instrument umožňující Zlínskému kraji zaplatit stěžovateli jím požadovanou částku za zbavení se nemovitostí.

[11] Při uzavření jakékoliv kupní smlouvy na nemovitosti má kupující zájem na tom, aby nemovitosti byly včas převedené, oproštěné od jakýchkoliv závazků, vyklizené a byly vyloučeny jakékoliv další možné požadavky v souvislosti s jejich prodejem. Předpokládá se, že tyto zájmy kupujícího jsou vyjádřeny v kupní smlouvě ve sjednané ceně. Není standardní, aby naplnění uvedených zájmů bylo zajištěno službou prodávajícího spočívající ve zdržení se něčeho oproti úplatě ve smyslu kompenzace.

[12] Nepřezkoumatelnost skutkových a právních závěrů krajského soudu je zřejmá i z rozporu mezi verbálním zněním jednotlivých částí dohody o poskytnutí kompenzací a

závěrem odvolacího správního orgánu. Pojem kompenzace je použitý v označení dohody i části znění jejího článku II odst. 2.3, podle kterého: „*Pozbytí vlastnictví příjemce k nemovitostem ... a ukončení užívání Nemovitostí, zejména zánik letiště Holešov, má pro budoucí činnost příjemce zásadní význam a způsobí mu újmu. Proto se účastníci dohodli, že za vzniklou újmu poskytne poskytovatel příjemci kompenzaci ve výši stanovené znaleckým posudkem číslo 067/2007, který zpracovala společnost TOP AUDITING, s. r. o. ... Podle znaleckého posudku činí obvyklá hodnota náhrad souvisejících se zánikem veřejného dopravního letiště Holešov, pro příjemce částku k datu 1. ledna 2007 26.872.000,- Kč.*“ To samo o sobě odporuje závěru odvolacího správního orgánu, že došlo k převzetí závazku zdržet se určitého jednání, a tím poskytnutí služby. Uvedené podporuje obsah zmiňovaného znaleckého posudku.

[13] S ohledem na výše popsané skutečnosti je rozsudek krajského soudu současně stižen vadou dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[14] Rozsudek trpí nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky. Správní orgány povýšily formálněprávní rámec celého smluvního vztahu mezi Zlínským krajem a stěžovatelem nad jeho skutečný obsah, v důsledku čehož dospěly k nesprávnému závěru, že v posuzovaném případě byla poskytnuta služba dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud se s tímto postupem ztotožnil. Dle článku III odst. 3.1 dohody o poskytnutí kompenzací je částka 26 872 000 Kč náhradou újmy související s pozbytím vlastnictví k nemovitostem, se zánikem veřejného dopravního letiště a ukončením užívání nemovitostí v průmyslové zóně. S ohledem na verbálně formulovaný důvod poskytnutí uvedené částky nemůže částka představovat úplatu za poskytnutou službu. Krajský soud a odvolací správní orgán neberou v úvahu celý komplex uzavřených smluv, ani obsahovou a časovou souvislost jejich uzavření. V kasační stížnosti jsou v této souvislosti rekapitulovány okolnosti související s prodejem nemovitostí.

[15] Stěžovatel soudí, že napadený rozsudek i rozhodnutí správních orgánů jsou v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora [konkrétně rozhodnutí ze dne 15. 12. 1993 ve věci C-63/92 (Lubbock Fine & Co. v Commissioners of Customs and Excise), ze dne 29. 2. 1996 ve věci C-215/94 (Jürgen Mohr v Finanzamt Bad Segeberg), ze dne 18. 12. 1997 ve věci C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v Finanzamt Calau)], podle které daň z přidané hodnoty je primárně určena ke zdanění spotřeby. Proto nemůže být v daném případě na poskytnutí kompenzace uplatněna. O službu se dále nemůže jednat, neboť poskytovatel odškodnění z ní nemá přímý prospěch. Platba poskytnutá státem či jednotkou samosprávy ve veřejném zájmu není úplatou za službu.

[16] Jestliže krajský soud v odůvodnění rozsudku jakoby na podporu svých závěrů dodává, že částkou, která je předmětem řízení se zabýval rovněž v řízení pod sp. zn. 29 Af 205/2011, a to z hlediska, zda jde o příjem, který je předmětem daně z příjmů právnických osob, v jehož rámci potvrdil správnost doměření daně z příjmů právnických osob, je třeba i z tohoto připomenutí dovozovat nesprávnost jím učiněných závěrů v této věci. Nelze totiž automaticky ztotožňovat správnost rozhodnutí ohledně daně z příjmů právnických osob se správností rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty.

pokračování

[17] Z vyjádření odvolacího správního orgánu ze dne 12. 3. 2012 podaného v řízení vedeném před krajským soudem pod sp. zn. 29 Af 205/2011 je zřejmé, že stejný příjem hodnotí zcela rozdílně. Pokud by daný příjem hodnotil shodně, jako tomu činí ve svém vyjádření, nemohl by sám dospět k závěru o oprávněnosti doměření daně z přidané hodnoty.

[18] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a aby mu věc vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěru vysloveném v napadeném rozhodnutí, že v posuzovaném případě stěžovatel převzal závazek zdržet se určitého jednání a poskytl tím službu dle § 14 odst. 4 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Napadený rozsudek je tak v souladu se zákonem a Nejvyšší správní soud by měl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem. Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, jakož i rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Pokud by totiž byla tato vada shledána, mohlo by to bránit přezkumu dalších stížních námitek. Jde o vadu natolik závažnou, že k ní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování této otázky vyšel ze své judikatury, podle které je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost mimo jiné tehdy, pokud odůvodnění není ve vztahu k výroku jednoznačné nebo pokud vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost je také rozsudek, ze kterého nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán (viz např. rozsudek ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132), nebo rozsudek, který je vystavěn na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (viz např. rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107).

[23] Pokud jde o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, uvedl Nejvyšší správní soud, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není

zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána také tehdy, pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

[24] V této souvislosti lze rovněž odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, ve kterém shrnuje svoji předchozí judikaturu, které „je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.“

[25] Rozsudek by byl také nepřezkoumatelný, pokud by krajský soud přezkoumal rozhodnutí odvolacího správního orgánu, které pro absenci odůvodnění nebylo přezkoumání vůbec způsobilé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91).

[26] Předně se Nejvyšší správní soud zabýval nepřezkoumatelností rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Mohl se při tom opřít o výše uvedené závěry o nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, které lze zásadně vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů.

[27] Odvolací správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že se ztotožnil se závěrem správního orgánu I. stupně, že stěžovatel v posuzovaném případě poskytl službu dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť uzavřením smluv přijal závazek nadále nevyvíjet svou činnost v této lokalitě. Za znemožnění využití nemovitostí a prostor letiště mu byla vyplacena kompenzace. Služba tak měla spočívat v závazku zdržení se provozování činnosti. V závěru svého rozhodnutí však poskytnutou službu dle uvedeného ustanovení spatřuje v závazku zdržet se dalších požadavků na jakákoliv jiná plnění. Odvolací správní orgán přijímá závěr správního orgánu I. stupně o poskytnutí a obsahu služby, současně však službu spatřuje v něčem jiném, a to aniž by zdůvodnil, proč se od hodnocení správního orgánu I. stupně odchyluje (pro případ, že měl v úmyslu závěr správního orgánu I. stupně korigovat). Rozhodnutí odvolacího správního orgánu je pro uvedený rozpor v posouzení obsahu sporné služby vnitřně rozporné, a tudíž nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[28] Stěžovatel ve svém obsáhlém odvolání proti rozhodnutí odvolacího správního orgánu a jeho doplnění vznesl námitku, že správní orgán I. stupně nesprávně vyhodnotil otázku vzniku újmy, kterou mu mohl způsobit Zlínský kraj. Újmu spatřuje v nemožnosti vyvíjet svou činnost v areálu letiště Holešov v důsledku prodeje nemovitostí, kdy bude muset dříve nebo později vytvořit obdobné prostory. Přijaté plnění mu proto mělo

pokračování

umožnit zachování jeho budoucí činnosti. Uzavřením dohody o kompenzacích se dle jeho názoru Zlínský kraj k této újmě přihlásil. Stěžovatel rovněž předesílal další alternativy možného posouzení podstaty poskytnutého plnění poskytnutí daru, dotace či grantu (v případě těchto posouzení poukazuje na možnou účelovost jednání Zlínského kraje, který má zájem na co největší profinancování záměru z veřejných zdrojů), plnění bez právního důvodu či plnění poskytnuté z vedlejšího ujednání ke kupní smlouvě.

[29] K této námitce odvolací správní orgán pouze uvedl, že žádnou z variant toho, co mělo finanční plnění kompenzovat, neshledal relevantní, neboť to pouze dezinterpretuje záměr Zlínského kraje vybudovat průmyslovou zónu vyjádřený v dohodě o poskytnutí kompenzací, ke kterému směřují jednotlivé kroky. Z tohoto důvodu se proto nemůže jednat ani o doplatek kupní ceny. Závěrem mimo to konstatoval, že stěžovatel neprokázal vznik újmy, ke které došlo v souvislosti s pozbytím vlastnictví k nemovitostem.

[30] Odvolací správní orgán se s uvedenou námitkou vypořádal zcela nedostatečně, pokud bez další související argumentace pouze odkázal na dovozený záměr Zlínského kraje vybudovat průmyslovou zónu. Z rozhodnutí nelze seznat, proč právě tento záměr vylučuje stěžovatelem nabízené možnosti podstaty poskytnutého plnění, a zcela se tak mýlí se vznesenou argumentací. Záměrem vybudovat průmyslovou zónu bylo nepochybně motivováno i samotné uzavření kupní smlouvy a tento záměr tedy nemůže být sám o sobě podstatný pro posouzení navzájem poskytnutých plnění, neboť takový záměr by mohl odůvodňovat i poskytnutí doplatku ke kupní ceně nebo nahrazení újmy. V rozhodnutí z toho důvodu absentuje úvaha, proč na základě dohody nemohla být kompenzována újma, jak ji ve svých podáních vymezil stěžovatel, případně proč nepřicházejí v úvahu další uváděné alternativy. Za nesrozumitelnou pokládá Nejvyšší správní soud i úvahu, podle níž odvolací správní orgán při nejasnosti obsahu právního úkonu posoudil projev vůle účastníků podle „*písemného slovního vyjádření s použitím běžných interpretačních metod*“. Pokud by totiž skutečně použil gramatický výklad, pak zcela absentuje úvaha, jak je s tímto výkladem v souladu název dohody, body 2.3 a 3.1, které hovoří o kompenzaci újmy. Není tak vůbec jasné na základě jakých podkladů a právních úvah odvolací správní orgán k posouzení projevu vůle dospěl.

[31] Uvedené není způsobilé zhojit ani konstatování, že stěžovatelem nebyl prokázán vznik újmy. Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že v rozhodnutí není jakkoliv naznačeno, zda a v jakém rozsahu (ohledně jakých skutečností) stěžovatele tížilo důkazní břemeno, zda a jak byl případně upozorněn na nedostatečnost svých tvrzení a důkazů, ani to zda by prokázání vzniku újmy bylo způsobilé zvrátit závěr ohledně povahy poskytnutého plnění jako služby dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Mimo to není zřejmé, zda a jak se uvedené konstatování dotýká dalších alternativních tvrzení o povaze poskytnutého plnění.

[32] Odvolací správní orgán se dále vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se následujících otázek: čeho se měl stěžovatel zdržet, pokud rozhodnutí o dalším provozování letiště bylo nezávislé na jeho vůli a žádné nemovitosti po prodeji nevlastnil; nerovného postavení smluvních stran, kdy i návrhy smluv připravoval Zlínský kraj; proč Zlínský kraj vyplácel plnění z dohody o kompenzacích za dodržení smluvní povinnosti, za jejichž porušení hrozila sankce ve výši 10 000 000 Kč; kvality znaleckého

posudku, který byl brán jako neměnný základ pro stanovení kompenzace; možné účelovosti jednání Zlínského kraje s ohledem na limitní cenu vykupovaných nemovitostí.

[33] Rozhodnutí odvolacího správního orgánu je z výše uvedených důvodů nepřezkoumatelné, neboť z něho není zřejmé, z jakých důvodů nepovažoval stěžovatelovu argumentaci za důvodnou.

[34] Soud v této souvislosti připouští, že formulační kvalita stěžovatelova odvolání a jeho doplnění nebyla ideální a že některé námitky v nich obsažené byly vzneseny nezřetelně. Nicméně odvolací správní orgán se se stěžovatelovou argumentací vypořádal zcela nedostatečně a i řadu jasně vznesených stěžejních námitek nechal bez povšimnutí. Konečně i nosné argumenty jeho rozhodnutí byly shledány, jak je uvedeno výše, nepřezkoumatelnými.

[35] Krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumal, aniž by dovedl, že je nepřezkoumatelné. Tímto postupem sám zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 115/2006).

[36] Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud mimoto zjistil, že krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Tímto postupem porušil § 72 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jakož i právo stěžovatele na spravedlivý proces (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, podle něhož jsou soudy povinny „svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“).

[37] Stěžovatel v žalobě vznesl námitku, že odvolací správní orgán ani správce daně se vůbec nezabývali tím, že s ohledem na verbálně formulovaný důvod poskytnutí peněžní částky v článku III odst. 3. 1 dohody o poskytnutí kompenzací ze dne 6. 11. 2008 jako náhrady újmy související s pozbytím vlastnictví k nemovitostem, se zánikem veřejného dopravního letiště Holešov a ukončení užívání nemovitostí v průmyslové zóně, vyplacená částka nemůže představovat úplatu za poskytnutou službu. V této souvislosti poukazuje rovněž na skutečnost, že již z označení smluvních stran v dohodě o poskytnutí kompenzací jako „poskytovatele“ a „příjemce“ je zřejmé, že jediným jejím účelem bylo stěžovateli poskytnout sjednanou peněžní částku.

[38] Krajský soud na tuto žalobní námitku nijak nereagoval. Pouze uvedl, že stěžovatel za poskytnutou finanční částku přijal určitý závazek podřaditelný pod poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty a že tato částka zároveň sloužila jako kompenzace vzniklé újmy, aniž by vypořádal vznesenou argumentaci ohledně znění citovaných ustanovení dohody o poskytnutí kompenzací, resp. tím, zda z nich plyne, že poskytnutá úplata nemohla být úplatou za službu.

[39] Krajský soud rovněž zcela opominul argumentaci vznesenou ve stěžovatelově replice ze dne 14. 6. 2012, že pojem „kompenzace“ použitý v označení výše zmiňované

pokračování

dohody i v článku II. odst. 2.3 této dohody zcela odporuje závěru, že v posuzovaném případě byl přijat závazek zdržet se určitého jednání a tím byla poskytnuta služba. Žádným způsobem nereagoval na námitku obsaženou v této replice vztahující se k vyjádření odvolacího správního orgánu ze dne 12. 3. 2012, v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 29 Af 205/2011, a to ani z hlediska její případné opožděnosti.

[40] V kasační stížnosti je nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku dále spatřována v tom, že krajský soud přebíral závěry správních orgánů, aniž se vypořádal s argumentací stěžovatele, konkrétně rekapitulovanou v bodě [8] tohoto rozsudku. V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné uvést, že stěžovatel v žalobě vytýkal odvolacímu správnímu orgánu, že pokud by nehodnotil uzavřené smlouvy izolovaně, ale ve vzájemných souvislostech, musel by dovodit uvedené závěry. Protože v napadeném rozhodnutí v tomto kontextu jakékoliv úvahy scházejí, trpí toto rozhodnutí dle jeho názoru nepřezkoumatelností. Na takto vznesenou žalobní námitku krajský soud reagoval pouze tak, že se jedná o subjektivní názory a že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si odvolací správní orgán byl vědom provázanosti jednotlivých smluv. Odkázal při tom na shrnutí obsahu napadeného rozhodnutí.

[41] Takové vypořádání žalobní námitky není dostatečné, neboť se mýlí s příslušnou žalobní argumentací. Lze sice souhlasit s tím, že námitka v žalobě nebyla formulována příliš precizně. V této souvislosti zdejší soud podotýká, že s ohledem na dispoziční zásadu obsah a kvalita žaloby (jednotlivých žalobních bodů) v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Nicméně z námitky tak, jak byla v řízení před krajským soudem vznesena, je zřejmé, jaké skutečnosti měly být v řízení zohledněny a jakým směrem stěžovatel vedl svoji argumentaci, a to i s ohledem na podrobné rozvedení provázanosti jednotlivých smluv obsažené v úvodní části bodu IV. žaloby.

[42] Uvedené lze ilustrovat na dílčím závěru (který měl dle stěžovatelova názoru dovodit odvolací správní orgán v případě komplexního posouzení smluv), že si obě smluvní strany byly vědomy, že uzavřením kupní smlouvy a vyplacením kupní ceny již nemá důvod ani možnost cokoli činit nebo čehokoli se zdržet, neboť stav vzniklý uzavřením kupní smlouvy mu takové jednání neumožňoval. Tento závěr zřetelně podporuje jeho tvrzení, že plnění dle dohody o kompenzacích nemohlo být službou spočívající v závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty. Jinými slovy řečeno, uzavřenou dohodou se stěžovatel dle jejího skutečného obsahu nezavázal k službě spočívající v nečinnosti, neboť oběma smluvními stranám bylo v době jejího uzavření zřejmé, že prodej nemovitostí takové jednání znemožňuje. Obdobně i další dílčí závěry směřují k tomu, že obsahem závazku nebylo poskytnutí takové služby, nýbrž že zvolená smluvní konstrukce měla umožnit překonání limitní ceny pro výkup nemovitostí stanovené znaleckým posudkem.

[43] Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu je s ohledem na výše uvedené důvodná.

[44] Soud sice dospěl k závěru, že jak rozhodnutí odvolacího správního orgánu, tak i rozsudek krajského soudu jsou v části nepřezkoumatelná, avšak tato skutečnost nebrání přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitok napadajících závěry, které jsou

oddělitelné od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Soud naopak není v tuto chvíli oprávněn posuzovat z věcného hlediska námitky vznesené v kasační stížnosti, které se týkají nepřezkoumatelných částí rozsudku a jejichž věcné posouzení by bylo nyní předčasné (námitka stran znění příslušných částí dohody o poskytnutí kompenzací, námitka ohledně vyjádření odvolacího správního orgánu ze dne 12. 3. 2012, námitka týkající se účelového rozdělení celkové platby na dvě části, její nepřiměřenosti a neobvyklosti zvoleného řešení či námitka absence hodnocení celého komplexu uzavřených smluv).

[45] Jako nedůvodnou hodnotí Nejvyšší správní soud kasační námitku, že nesprávnost rozsudku krajského soudu plyne i z toho, že na podporu učiněných závěrů, odkazuje na jím vydaný rozsudek ve věci sp. zn. 29 Af 205/2011. V závěru napadeného rozsudku krajský soud pouze pro úplnost uvádí, že sporná částka byla posuzována v řízení vedeném pod zmíněnou spisovou značkou z hlediska daně z příjmů právnických osob a jaký byl výsledek tohoto řízení. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že by uvedené soud využíval jako podpůrný argument a že by automaticky ztotožňoval správnost rozhodnutí o doměření daně z příjmů právnických osob se správností rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty.

[46] Pro nepřípustnost dle 104 odst. 4 s. ř. s. se zdejší soud nezabýval ani stížní námitkou opírající se o judikaturu Evropského soudního dvora, že daň z přidané hodnoty je primárně určena ke zdanění spotřeby, a proto nemůže být poskytnutí kompenzace službou, neboť Zlínský kraj z ní nemá přímý prospěch, a že platba poskytnutá samosprávnou jednotkou ve veřejném zájmu není úplatou za službu. Tuto kasační námitku mohl stěžovatel vznést v řízení před krajským soudem, pokud tak neučinil, nelze tuto aktivitu nyní přenášet do řízení před Nejvyšším správním soudem.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na výše uvedené soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Věc však tomuto soudu nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně rozhodl dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Věc tak byla vrácena přímo žalovanému k dalšímu řízení, a to na základě § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s. Již před krajským soudem totiž byly důvody ke zrušení rozhodnutí odvolacího správního orgánu a charakter vad, kterými soud zatížil svůj rozsudek, takový postup umožňoval. Obdobné vady totiž byly shledány jak v napadeném rozsudku, tak i v rozhodnutí odvolacího správního orgánu (nevypořádání některých obdobných námitek, přezkum nepřezkoumatelných částí rozhodnutí odvolacího správního krajským soudem). Vrácení věci soudu by tak postrádalo jakékoliv opodstatnění, protože by v rámci závěrů Nejvyššího správního soudu nemohl učinit nic jiného, než zrušit rozhodnutí odvolacího správního orgánu ze stejných důvodů, pro které k tomuto přistoupil Nejvyšší správní soud.

[48] Pokud soud sám nechal bez povšimnutí některé žalobní námitky (viz bod [37] až [39] tohoto rozsudku), je nutné poukázat na skutečnost, že uvedené námitky s otázkou

pokračování

posouzení podstaty poskytnutého plnění jakož i s dalšími uplatněnými námitkami natolik úzce souvisí, že jsou dle Nejvyššího správního soudu samostatně nevypořádatelné. Krajský soud se tak zejména nemůže zabývat zněním příslušných ustanovení dohody o poskytnutí kompenzací samostatně, bez toho, aby se zároveň zabýval podstatou poskytnutého plnění dle této dohody či namítanou účelovostí použité smluvní konstrukce.

[49] V dalším řízení je žalovaný vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s.), a to aniž by zdejší soud jakkoliv předjímal, jak žalovaný věc posoudí. V dalším řízení tak musí odstranit rozpor v hodnocení obsahu služby, kterou měl stěžovatel poskytnout, a jednoznačně vypořádat opomenuté odvolací námitky, a to i např. tak, že učiní řádně odůvodněný závěr o (ne)unesení důkazního břemene či o relevanci stěžovatelovy argumentace pro posouzení poskytnutého plnění jako služby dle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty.

[50] Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za nutné upozornit, že ze stěžovatelových tvrzení plyne, že v případě dotace poskytnuté Ministerstvem průmyslu a obchodu Zlínskému kraji, která byla následně použita k vyplacení plnění z kupní smlouvy a smlouvy o poskytnutí kompenzací, mohlo dojít k porušení rozpočtové kázně. Z toho důvodu by žalovaný s ohledem na jeho povinnosti ohledně kontroly dodržování rozpočtové kázně měl učinit patřičné kroky k prověření stěžovatelových tvrzení a řádné použití dotace z tohoto pohledu prověřit.

[51] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházely zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[52] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Žalovaný ve věci celkový úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, a proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 12 826 Kč.

[53] Původní zástupce stěžovatele před krajským soudem učinil v řízení o žalobě do 31. 12. 2012 celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012], dvě písemné podání ve věci samé (1 x žaloba, 1x replika k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil původní zástupce stěžovatele od 1. 1. 2013 jeden úkon právní služby, a to podání kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu. Za

každý z úkonů učiněných do 31. 12. 2012 náleží odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Za každý z úkonů učiněných od 1. 1. 2013 náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy 7 200 Kč za tři úkony právní služby učiněných do 31. 12. 2012 a 3 400 Kč za jeden úkon právní služby učiněné od 1. 1. 2013. Celkem tedy 10 600 Kč. Původní zástupce i nový zástupce doložili osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě a o kasační stížnosti se tedy přičítá DPH ve výši 2 226 Kč.

[54] Celková částka za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem činí 20 826 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit stěžovateli k rukám jejího zástupce Mgr. Vlastimila Němce, advokáta se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. května 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu