

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **E., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Pavlem Cibulkou, advokátem se sídlem Mostecká 2580, Žatec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2004, sp. zn. 15 Ca 333/2001,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 4. 2004, sp. zn. 15 Ca 333/2001, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým bylo pro vady řízení zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 7. 2001, č. j. 4862/130/01. Citovaným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Kadani ze dne 24. 11. 2000, č. j. 55439/00/183971/2432, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 403 090 Kč, a to tak, že výše vyměřené daně byla snížena na částku 401 750 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Této nezákonnosti se měl soud dopustit tím, že nerozhodoval o základní žalobní námitce, že postup správního orgánu při stanovení výpočtu základu daně pro DPH ohledně stanovení ceny obvyklé věcného břemene byl nezákonný, nýbrž že rozhodoval nad rámec žalobních námitek o opodstatnění existence

zřízení věcného břemene. Stěžovatel zastává názor, že zřízení věcného břemene bylo v daném případě uskutečněným samostatným zdanitelným plněním ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) a § 7 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, když smlouvou ze dne 17. 7. 1996 žalobce projevil vůli zajistit navíc nad rámec uzavřených nájemních smluv zřízením věcného břemene přístup nájemce na pronajímané pozemky. Uzavřené nájemní smlouvy na pronájem těchto pozemků byly jiným samostatným právním vztahem. Žalobce nenapadal skutečnost, že by zřízení věcného břemene nebylo zdanitelným plněním a zpochybnil toliko cenu, kterou správce daně stanovil jako cenu obvyklou. Krajský soud však rozsah uplatněných žalobních námitek překročil a rozhodl, že smlouva o zřízení věcného břemene představuje úkon pronajímatele, obsažený již v rámci uzavřených nájemních smluv na pozemky a odmítl proto zřízení věcného břemene považovat za samostatný právní vztah podléhající daňové povinnosti. V tom spatřuje stěžovatel naplnění shora citovaného kasačního důvodu.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že podle Zprávy o daňové kontrole Finančního úřadu v Kadani, č. j. 17200/00/183 930/0528, žalobce na základě nájemní smlouvy ze dne 10. 5. 1996, uzavřené s nájemcem A. s. r. o., souhlasil s poskytnutím věcného břemene „strpět přístup na pozemky za účelem užívání najatých pozemků k provádění těžby štěrkopísků“. Smlouva o zřízení věcného břemene byla uzavřena dne 17. 7. 1996 a byly jím zatíženy pozemky v k. ú. Ch.1 a Ch.2. Tím údajně došlo k naplnění skutkové podstaty zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 588/1992 Sb. Ke zřízení tohoto věcného břemene sice došlo bezplatně, nicméně předmětem daně jsou i zdanitelná plnění poskytnutá bez úplaty (§ 7 odst. 1 cit. zákona). K nabytí práv a povinností plynoucích z věcného břemene došlo vkladem do katastru nemovitostí, tzn. ke dni 30. 7. 1996.

Shora citovaným dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 11. 2000 Finanční úřad v Kadani žalobci vyměřil na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1996 částku 403 090 Kč.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem výše označeným rozhodnutím ze dne 3. 7. 2001 výši vyměřené daně snížilo na částku 401 750 Kč a v dalším rozhodnutí správce daně nezměnilo.

V žalobě podané proti tomuto rozhodnutí stěžovatele je zejména namítáno, že na předmětný pozemek v k. ú. Ch.1 se věcné břemeno vztahuje pouze v souvislosti s následnou rekultivací pozemku po vytěžení a pokud správní orgán chtěl pro ocenění věcného břemene použít nájemní smlouvu, musel vycházet z ceny pronájmu v době provádění rekultivace.

Krajský soud v Ústí nad Labem napadeným rozsudkem citované rozhodnutí stěžovatele stejně jako jemu předcházející dodatečný platební výměr zrušil, jelikož konstatoval, že z hlediska daně z přidané hodnoty je zřízení věcného břemene službou, resp. převodem a využitím práv ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 588/1992 Sb., představující zdanitelné plnění. Aby však takové zdanitelné plnění podléhalo dani, musí být skutečně poskytnuto. V daném případě byl předmětem nájemního vztahu pozemek a tento smluvní vztah v sobě bezpochyby zahrnuje i povinnost pronajímatele strpět přístup nájemci na pronajatý pozemek. Za situace, kdy žalobce uzavřel nájemní smlouvu,

jejímž účelem bylo umožnění těžby štěrkopísku, a vedle této smlouvy byla uzavřena ještě smlouva o zřízení věcného břemene na 20 let, spočívající ve strpění přístupu na tentýž pozemek za účelem jeho užívání k provádění těžby štěrkopísku, nelze dospět k jinému závěru, než že tentýž pozemek nemůže být za trvání nájemního vztahu přenechán do užívání i z titulu práva odpovídajícího věcnému břemenu. Protože tedy finanční úřady vzaly za rozhodný formálně právní a nikoliv skutečný stav, porušily ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se již k projednávané věci částečně vyjádřil rozsudkem ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Afs 28/2004 (Sb. NSS č. 573/2005), ve věci kasační stížnosti Finančního ředitelství v Ústí nad Labem proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kdy skutkový příběh, završený citovaným rozsudkem nejvyšší soudní stolice, vyvěral rovněž ze shora zmíněné nájemní smlouvy a smlouvy o zřízení věcného břemene, uzavřené mezi stejnými kontrahenty (E., s. r. o. a A., s. r. o.). Rozdílnost obou věcí tak spočívá v tom, že ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 28/2004 se jednalo o vyměření darovací daně společnosti A., s. r. o. z důvodu bezúplatného zřízení předmětného věcného břemene, zatímco v nyní projednávané věci se jedná o vyměření daně z přidané hodnoty společnosti E., s. r. o. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud, který neshledal racionální důvod jakkoliv se od svého dřívějšího citovaného rozsudku odchýlit, na právní názor v něm obsažený pro stručnost odkazuje.

V projednávané věci je nutno vycházet z ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 588/1992 Sb., podle něhož je pro účely tohoto zákona zdanitelným plněním - mimo jiné - poskytování práva využití věci nebo majetkově využitelné hodnoty. Podle ustanovení § 7 odst. 1 stejného zákona jsou předmětem daně veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně naturálního plnění v tuzemsku.

Jak Nejvyšší správní soud již konstatoval v citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 28/2004, obsah věcného břemene (ustanovení § 151n občanského zákoníku) spočívá v povinnosti vlastníka zatížené nemovitosti něco trpět, něčeho se zdržet nebo něco konat. Každá z těchto povinností představuje závažné omezení vlastníka zatížené nemovitosti. Jedná se o povinnosti namířené proti vlastníku zatížené nemovitosti, aby se ve výkonu svého vlastnického práva určitým způsobem omezil nebo aby některá z práv patřících k obsahu vlastnictví po dobu trvání věcného břemene zčásti nebo zcela nevyužíval. Jestliže vlastník zatíženého pozemku má něco trpět, týká se to práva užívat předmět svého vlastnictví, popřípadě požívat jeho plody a užitky. Tato práva jsou pak z úplnosti vlastnictví k zatíženému pozemku zcela nebo zčásti odštěpena ve prospěch subjektu, jemuž náleží oprávnění odpovídající věcnému břemeni. Vzhledem k tomu, že věcná břemena patří mezi tzv. věcná práva k věci cizí, je jejich funkcí zajištění oprávněnému subjektu příslušné právo k cizí věci, které se realizuje tak, že vlastník zatížené věci je ve svém vlastnickém právu omezen stanovenými způsoby.

Nosným důvodem napadeného rozsudku krajského soudu je právní názor, že zřízení předmětného věcného břemene sice představuje zdanitelné plnění, nicméně aby takové plnění skutečně podléhalo dani, musí být poskytnuto. V daném případě však nemůže být tentýž pozemek za trvání nájemního vztahu přenechán do užívání i z titulu práva odpovídajícího věcnému břemenu.

K tomu je nutno především uvést, že předmětem shora označené nájemní smlouvy ze dne 10. 5. 1996 (viz čl. II.) je „závazek pronajímatele, že nájemci pronajme a touto smlouvou již pronajal předmětné pozemky za dohodnutou cenu a umožní nájemci postupně vytěžit štěrkopísek na předmětných pozemcích. Pronajímatel tímto dává souhlas k těžbě štěrkopísku na předmětných pozemcích a zavazuje se, že bude napomáhat při získávání nezbytných povolení a souhlasů k provozování uvedené těžby.“ Dále se touto smlouvou pronajímatel zavázal, že „do jednoho měsíce od podpisu této smlouvy uzavře s nájemcem smlouvu, jíž bude ve prospěch nájemce zřízeno věcné břemeno: užívání předmětných pozemků nájemcem, za účelem provádění těžby štěrkopísků.“ Obsahem bezúplatně zřízeného věcného břemene (viz smlouva ze dne 17. 7. 1996) je povinnost „strpět přístup na pozemek za účelem užívání najatého pozemku k provádění těžby štěrkopísku.“

Podle ustanovení § 664 občanského zákoníku je pronajímatel povinen přenechat pronajatou věc nájemci ve stavu způsobilém smluvenému užívání, nebo nebyl-li způsob užívání smluven, užívání obvyklému, a v tomto stavu ji svým nákladem udržovat. V daném případě byl dle nájemní smlouvy předmětem nájemního vztahu „závazek pronajímatele, že nájemci pronajme a touto smlouvou již pronajal předmětné pozemky za dohodnutou cenu a umožní nájemci postupně vytěžit štěrkopísek na předmětných pozemcích…“ a právě za sjednaný předmět nájmu v tomto uvedeném rozsahu byla dohodnuta cena.

Rozdíl obsahu obou smluv (nájemní smlouvy a smlouvy o zřízení věcného břemene) je tedy zřejmý. Zatímco totiž obsahem smlouvy o zřízení věcného břemene bylo strpění přístupu na pozemek, a to za určitým účelem; nájemní smlouvou byly pronajaty pozemky a umožnění těžby štěrkopísku, to vše za dohodnutou cenu. Oba právní instituty se tedy překrývají jen zčásti. Z uvedeného je proto zřejmé, že právní prostředí vytváří formy, jejichž účelem je zabezpečit vhodné využití souboru užitných hodnot věcí. K zajištění těchto cílů slouží buď typické obligační instituty (nájem, půjčka), nebo jsou takovými prostředky i věcná břemena. Jak je z výše uvedeného zřejmé, předmět obou institutů byl zčásti shodný, přičemž institut věcného břemene tak zajišťuje v daném případě pouze přístup na uvedené nemovitosti, a to právně silnějším způsobem, než je tomu v souvislosti s výkonem práva nájmu těchto nemovitostí. Právo odpovídající věcnému břemenu je právem absolutním, které působí *erga omnes* a lpí na zatížené nemovitosti, zatímco oprávnění nájemce mají relativní povahu, tj. působí toliko *inter partes*.

Je tak proto možno dospět k závěru, že právní názor krajského soudu, podle něhož tentýž pozemek nemůže být za trvání nájemního vztahu přenechán do užívání i z titulu práva odpovídajícího věcnému břemenu, není správný a v tomto směru je proto kasační stížnost důvodná, když se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s právním názorem stěžovatele, že se jednalo o dva samostatné právní vztahy, uzavírané za odlišným účelem a na rozdílné časové období. Ostatně i sám žalobce v podané žalobě vysvětluje smysl zřízení věcného břemene, které se nepřekrývá s předmětem nájemní smlouvy.

Stěžovatel má pravdu i v tom směru, že krajský soud překročil rozsah uplatněných žalobních bodů, které brojily proti postupu správního orgánu při stanovení výpočtu výše základu pro DPH, nikoliv výslovně i proti samotné existenci daňové povinnosti. Tato skutečnost by však sama o sobě nemohla znamenat důvod vyhovění kasační stížnosti, když zásadu koncentrace žalobního řízení (viz zejména § 71, § 75 odst. 2 s. ř. s.) není možno interpretovat v neprospěch účastníků řízení tak, že pokud krajský soud přezkoumá věc i nad rámec žalobních bodů, je namístě zrušení jeho rozhodnutí soudem vyššího stupně.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu, tzn. je povinen citované rozhodnutí žalovaného přezkoumat z hlediska dostatečného rozlišení mezi oběma zmíněnými právními instituty, čehož důsledkem je i posouzení odlišnosti účelu zřízeného věcného břemene, a to i z hlediska výše daňových dopadů.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. července 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu