

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: **P. – C., spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. Lucií Růžičkovou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Václavské nám. 43, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2003, č. j. FŘ–7268/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 6 Ca 298/2003-38,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 6 Ca 298/2003-38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného, jímž zamítl odvolání proti platebnímu výměru na daň darovací vydanému Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále též „správce daně“) dne 7. 5. 2003 pod č. j. 115004/03/001962/1115.

Stěžovatel kasační stížnost obsahem opírá o důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; dle něho je rozsudek nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky Městským soudem v Praze, dále namítá vady řízení s tím, že skutkový stav, z něhož správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a namítá, že soud se nevypořádal s jeho námitkami a učinil své závěry na základě neúplných skutkových zjištění.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu a žalovaného, že daň byla vyměřena v souladu s právními předpisy a zpochybňuje existenci daňové povinnosti. Vytýká soudu,

že se odmítl zabývat otázkou absolutní neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene proto, že tuto námitku stěžovatel uplatnil opožděně. Podle stěžovatele byl soud povinen se touto námitkou zabývat, absolutní neplatnost nemusí být namítána a soud je povinen k ní přihlédnout i bez návrhu. Důvody neplatnosti smlouvy stěžovatel spatřuje v tom, že v občanském soudním řízení, v němž se domáhal vyklizení nemovitostí jejich vlastníky, dospěly soudy k závěru, že smlouva o zřízení věcného břemene uzavřená za účelem zajištění pohledávky stěžovatele je obcházením zákona, neboť k zajištění pohledávky slouží jiné instrumenty. Žalobce zpochybňuje i závěr soudu o tom, že není prokázáno, že věcné břemeno bylo zřízeno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností P. – P., spol. s r. o.; ten je dle něho nesprávný, vychází z neúplných skutkových zjištění, přičemž soud neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, jimiž měl být účel zřízení věcného břemene prokázán.

Stěžovatel dále brojí proti závěru soudu o správnosti ocenění práva odpovídajícího věcnému břemeni. Nesouhlasí s městským soudem v tom, že dluhy váznoucí na nemovitosti nemohou být považovány za dluhy vážící se k předmětu daně a s tím, že účast žalobce na úhradě nákladů spojených s údržbou a opravou nemovitostí nelze ztotožňovat s cenou věcného břemene.

V závěru kasační stížnosti pak ještě uvádí, že soud se nevypořádal s některými dalšími jeho námitkami, popřípadě se s nimi vypořádal nesprávně. Tato posledně uváděná výtka však postrádá jakoukoliv bližší specifikaci a nelze ji proto považovat za řádně uplatněný kasační důvod ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s., který by mohl být předmětem přezkumu.

Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K namítané neplatnosti smlouvy uvedl, že nesouhlasí se stěžovatelem, že věcné břemeno bylo zřízeno za účelem zajištění pohledávky žalobce, neboť z obsahu smlouvy o zřízení věcného břemene nevyplývá, že by smlouva měla sloužit k zajištění pohledávky, žádná ujednání ve věci zániku věcného břemene ve vazbě s úhradou zmiňované pohledávky neobsahuje. Nedůvodná je podle něho i kasační námitka zpochybňující správnost ocenění věcného břemene.

Z předloženého soudního i správního spisu vyplývá k uvedeným skutečnostem následující:

Dne 4. 6. 1999 byla mezi stěžovatelem jakožto oprávněným a společností P. – P., spol. s r. o., jakožto povinným, uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene. V úvodu smlouvy byly specifikovány nemovitosti, které dle článku II. měl oprávněný právo užívat pro účely svého podnikání a výkonu správy. Dle článku III. bylo věcné břemeno zřízeno bezplatně. Na základě této smlouvy byl rozhodnutím Katastrálního úřadu v Karlových Varech ze dne 10. 9. 1999 povolen vklad práva do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu dnem 9. 6. 1999; kopie této smlouvy je součástí správního spisu.

Ve spise se dále nachází přiznání k dani darovací (bez vyplnění údajů o bezúplatně nabytých majetkových hodnotách) s připojeným podáním stěžovatele ze dne 20. 12. 1999, v němž uvádí, že věcné břemeno slouží pouze k zajištění jiného závazkového vztahu mezi žalobcem a společností P. – P., spol. s r. o., a není důvod k vybrání daně darovací.

Správce daně výzvou dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), vyzval stěžovatele k odstranění pochybností o údajích daňového přiznání; ten v odpovědi na výzvu sdělil, že věcné břemeno slouží pouze k zajištění jiného

závazkového vztahu mezi oprávněným a povinným a věcné břemeno ocenil měsíčním nájmem 10 000 Kč. Správce daně poté sám soustředil podklady pro ocenění věcného břemene, dle úředního záznamu ze dne 28. 4. 2003 provedl výpočet ceny věcného břemene a platebním výměrem ze dne 13. 5. 2003 stanovil základ daně ve výši 2 598 600 Kč a vyměřil stěžovateli daň ve výši 231 832 Kč. V podaném odvolání stěžovatel zejména namítal neexistenci důvodu k vyměření daně darovací, s tím, že věcné břemeno bylo zřízeno pouze za účelem zajištění pohledávek stěžovatele a namítal nesprávné ocenění věcného břemene jednak proto, že objekt je ve špatném technickém stavu, věcné břemeno bylo zrušeno po méně než třech letech a stěžovatel nemovitosti nikdy neužíval a nebyly též odečteny dluhy vážící se k nemovitosti.

Žalovaný odvolání žalobce zamítl. Námitku neexistence daňové povinnosti odmítl s tím, že z obsahu smlouvy nevyplývá, že by věcné břemeno mělo sloužit k zajištění pohledávky, neboť neobsahuje žádná ujednání ve věci zániku věcného břemene ve vazbě s úhradou zmiňované pohledávky. Ocenění věcného břemene shledal souladným s § 18 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, přičemž není podstatné, zda a jak dlouho věcné břemeno stěžovatel využíval a zda ocenění představuje reálný užitek; nelze ani odečítat dluhy vážící se k nemovitosti, neboť předmětem zdanění je bezúplatné zřízení věcného břemene.

Proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatel bránil žalobou podanou u Městského soudu v Praze, ve které uplatnil námitky shodně jako v odvolání proti platebnímu výměru. Při jednání dne 29. 6. 2004 pak poukázal na to, že pro posouzení celé věci je podstatné učinit závěr o otázce platnosti předmětné smlouvy, s tím, že je povinností soudu vždy přihlížet k tomu, je-li smlouva absolutně neplatná.

Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce neexistence důvodu pro vyměření daně uvedl, že správce daně obdržel pouze smlouvu o zřízení bezúplatného věcného břemene uzavřenou mezi stěžovatelem a společností P. – P., spol. s r. o., z žádného ustanovení této smlouvy nelze dovodit, že obsahem smlouvy bylo zajištění pohledávky žalobce vůči druhé smluvní straně. Právo odpovídající právu věcného břemene nelze tudíž považovat za právo zajišťovací, žalovaný tuto otázku posoudil správně a základní předpoklad pro vznik povinnosti žalobce podat daňové přiznání k dani darovací byl splněn. K tomu proč neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz k prokázání účelu zřízení věcného břemene se soud nevyjádřil.

K námitce o neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene soud uvedl, že tento důvod žalobce neuplatnil ani v řízení před správními orgány obou stupňů, ani v žalobě, proto tyto důvody pro své rozhodnutí o věci nezvažoval. Dodal, že zastává názor, že pokud katastrální úřad pravomocně rozhodl o vkladu věcného břemene do katastru, není správní orgán v řízení podle daňového řádu a soud v řízení podle soudního řádu správního oprávněn posuzovat platnost uvedené smlouvy.

Důvodnou neshledal Městský soud v Praze ani námitku týkající se nesprávného ocenění práva odpovídajícího věcnému břemeni. Věcné břemeno bylo dle smlouvy zřízeno bezplatně, doba jeho trvání není ve smlouvě uvedena. Dnem právních účinků vkladu práva došlo k nabytí věcného práva a nastala skutečnost, která je předmětem daně; pro zdanění je pak podstatné zřízení věcného břemene, nikoliv zda nabyvatel právo využije popřípadě jak dlouho ho využívá. V daném případě byl správně aplikován § 18 odst. 1 a 3 zákona č. 151/1992 Sb., obvyklá cena byla stanovena v souladu se zákonem, správní orgány

nepochybily ani v aplikaci § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., neboť stěžovatelem uváděné dluhy se váží k nemovitosti, nikoliv k předmětu zdanění, jímž je zřízení věcného břemene.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Soud se nejprve zabýval žalobcovou námitkou zpochybňující existenci důvodu pro vyměření daně darovací podle § 6 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. (dále též „daňový zákon“). V tomto směru zpochybnil stěžovatel rozhodnutí městského soudu v Praze ve dvou směrech; jednak soudu vytýká, že se nevypořádal s jeho námitkou ohledně absolutní neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, k níž měl přihlédnout i bez návrhu, a dále vytýká, že soud neprovedl jím navržený důkaz výslechem zástupce stěžovatele a jednatele společnosti P. – P., spol. s r. o., k účelu zřízení věcného břemene a z neúplných skutkových zjištění učinil nesprávný závěr o tom, že není prokázáno, že by věcné břemeno bylo zřízeno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností P. – P., spol. s r. o.

Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno zásadou koncentrační a je na žalobci, aby v intencích § 71 odst. 2 s. ř. s. do konce lhůty k podání žaloby v žalobních bodech uvedl veškeré skutkové i právní důvody, pro něž považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Soud ve správním soudnictví je ve své přezkumné činnosti vázán jednak rozsahem napadení, tedy žalobcem vymezenými výroky, které napadá a též důvody, jež žalobce v žalobě vymezil (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a pro něž považuje rozhodnutí za nezákonné. Nad rámec žalobních bodů přezkoumává soud otázku nicotnosti (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), konstantní judikatura pak též dovodila, že z úřední povinnosti soud posuzuje i přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí popřípadě některé další těžké vady řízení před správním orgánem, které jsou takového charakteru, že jejich existence brání možnosti přezkoumání napadeného rozhodnutí z hlediska námitek v žalobě uplatněných.

Z úřední povinnosti však musí soud též posuzovat otázku absolutní neplatnosti právních úkonů, k nimž se váže rozhodnutí správního orgánu, jež je žalobou přezkoumáváno. K problematice absolutně neplatných právních úkonů se vyjádřil Ústavní soud a v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 91/98 k tomu uvedl: *„….Absolutně neplatné právní úkony se považují za existující, ale neplatné, takže pro vady, se kterými zákon takovou neplatnost spojuje, z nich pro účastníky ani pro třetí osoby nevznikají právní následky. Pro absolutní neplatnost je dále charakteristické, že nastává přímo ze zákona (ex lege), aniž by se musel jejích následků nejprve dovolávat některý z účastníků, soud, ev. jiný orgán, přihlíží k takové neplatnosti z úřední povinnosti (ex offo), co do doby působí absolutní neplatnost od počátku (ex tunc), tj. úkon je neplatný od okamžiku svého vzniku…..“* Absolutní neplatnost právního úkonu se tak odlišuje svými účinky od relativní neplatnosti právních úkonů (§ 40a občanského zákoníku), které se považují za platné, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá.

Bylo proto povinností soudu, přezkoumával-li rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, kde předmětem zdanění je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, zabývat se ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. předběžnou otázkou, zda jde o úkon platný. Dospěje-li k závěru, že právní úkon je zatížen vadami, pro které je třeba na něj nahlížet jako na právní úkon absolutně neplatný, nemůže napadené rozhodnutí obstát a je na soudu, aby takové rozhodnutí zrušil, a to i tehdy, pokud námitka neplatnosti vznesena nebyla.

Dospěje-li naopak k závěru, že právní úkon netrpí absolutní neplatností a taková námitka není ani v žalobě uplatněna, nemusí svůj závěr o tom vtělit do odůvodnění rozhodnutí; pokud však odmítne se touto otázkou zabývat proto, že námitka byla uplatněna opožděně, zatíží své rozhodnutí vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a je tak dán obsahem kasační stížnosti uplatněný důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Povinnost zabývat se otázkou platnosti právního úkonu na jehož základě měl stěžovatel bezúplatně nabýt majetek, který je předmětem zdanění, měly i daňové orgány.

Dle § 2 odst. 1 daňového řádu jednají správci daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na řízení. Takto vyjádřená zásada zákonnosti je postavena na ústavní zásadě obsažené v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle které je možné ukládat daně pouze na základě zákona. Správce daně je tedy povinen chránit zájmy státu, dosáhnout stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, ovšem při plnění této své základní povinnosti se musí vždy pohybovat v zákonném rámci. Ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňových povinností zajišťuje správce daně podklady v důkazním řízení (zejména jejich vyžádáním od daňového subjektu), při rozhodování pak hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 daňového řádu). V souladu s touto další základní zásadou daňového řízení ve spojení s podrobnou úpravou dokazování v § 31 daňového řádu je hodnocením důkazů nutno rozumět myšlenkovou činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti. Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda je lze ke správnému stanovení daňové povinnosti použít, což je určeno též ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, dle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně je povinen na počátku daňového řízení ověřit existenci základních podmínek daňového řízení, mezi které patří i zjištění, zda úkon, na jehož základě má být daň vyměřena, skutečně nastal. Je logické, že pokud by nebyla prokázána existence osobních a věcných podmínek daňové povinnosti, pak by ani v případě dodržení všech dalších zákonných podmínek řízení nemohlo být vydáno rozhodnutí, které by bylo v souladu se zákonem. Obdobná povinnost pak stíhala v odvolacím řízení žalovaného.

Pokud městský soud, byť po závěru o tom, že otázku neplatnosti smlouvy pro opožděnost uplatnění námitky nezvažoval, dodal, že za podmínek, kdy na základě uvedené smlouvy bylo příslušným katastrálním orgánem pravomocně rozhodnuto o vkladu věcného břemene do katastru, není správní orgán a ani soud oprávněn posuzovat platnost smlouvy, je jeho právní názor nesprávný.

Katastrální orgán není povolán posuzovat platnost smluv, o jejichž vkladu rozhoduje, ale pouze k tomu posoudit splnění podmínek uvedených v § 5 zákona č. 265/1992 Sb. K této otázce se ve svých rozhodnutích opakovaně vyjádřil Ústavní soud, který např. v nálezu sp. zn. IV. ÚS 298/98 uvedl: *„...v řízení o povolení vkladu katastrální úřad nepřezkoumává platnost smlouvy, ale pouze ustanovením § 5 zákona č. 265/1992 Sb. taxativně vymezené*

podmínky, přičemž některé z nich jsou shodné s požadavky kladenými na platnost smlouvy……“. Rozhodnutí katastrálního úřadu tak není rozhodnutím o platnosti smlouvy, z něhož by měl soud ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. vycházet a ani pro daňové orgány není rozhodnutím o předběžné otázce, jímž by byly podle § 28 odst. 1 věty první vázány.

V předmětné věci stěžovatel již v průběhu řízení před správcem daně a žalovaným a následně též v podané žalobě popíral existenci daňové povinnosti tím, že smlouva o zřízení věcného břemene byla uzavřena výhradně za účelem zajištění pohledávky stěžovatele za společností P. – P., spol. s r. o., navíc správci daně i žalovanému bylo z úřední činnosti známo, že stěžovatel s řadou dalších fyzických a právnických osob uzavřel obdobné smlouvy o zřízení věcného břemene a i v těchto dalších daňových řízeních uváděl, že účelem těchto smluv bylo pouze zajištění pohledávek, které má za vlastníky nemovitostí, k nimž se zřízená věcná břemena vztahují. S ohledem na obsah smlouvy o zřízení věcného břemene, která neobsahuje žádná ujednání ve věci zániku věcného břemene ve vazbě na úhradu zajištěné pohledávky tak již v průběhu daňového řízení vyvstala otázka platnosti takové smlouvy pro případný rozpor s ustanovením § 39 popřípadě § 37 odst. 1 občanského zákoníku.

Bylo proto na správci daně (a v odvolacím řízení na žalovaném), aby ve smyslu § 31 odst. 2 daňového řádu i bez návrhu daňového subjektu ověřil, jaký byl účel uzavření smlouvy o zřízení věcného břemene a poté (pokud by bylo zjištěno, že jejím účelem bylo zajištění pohledávky) v předmětné věci postupoval podle § 28 daňového řádu. Bylo proto na něm, aby nejprve ověřil, zda o otázce platnosti smlouvy rozhodl příslušný orgán, v takovém případě by byl jeho rozhodnutím vázán. Dle tohoto ustanovení vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je daňový orgán takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Jak již bylo výše uvedeno, takovým orgánem není katastrální úřad, který rozhodl o povolení vkladu; orgánem příslušným k rozhodnutí o platnosti smlouvy je pouze soud v občanském soudním řízení.

Správce daně otázku platnosti smlouvy o uzavření věcného břemene jakožto předběžnou otázku opominul a nezabýval se jí, přestože bez jejího zodpovězení si nemohl být jistý, zda ukládá daň na základě zákona. Rovněž žalovaný se otázkou platnosti smlouvy nezabýval. Pokud ve svém rozhodnutí námitku neexistence daňové povinnosti odmítl jako nedůvodnou s poukazem na to, že smlouva neobsahuje žádné ustanovení, které by vázalo zánik věcného břemene ve vazbě na úhradu zajišťované pohledávky, míří tento závěr mimo podstatu věci; stěžovatel svou argumentaci vždy opíral o účel, který byl uzavřením smlouvy o zřízení věcného břemene smluvními stranami sledován, nikoliv o samotný obsah této smlouvy.

Rovněž městský soud svůj závěr o nedůvodnosti žalobního bodu výhradně opřel o obsah uzavřené smlouvy o zřízení věcného břemene, zcela pominul tvrzení žalobce za jakým účelem byla smlouva o zřízení věcného břemene uzavřena a aniž by provedl stěžovatelem navržený důkaz k prokázání účelu uzavření smlouvy či odůvodnil, proč jeho provedení shledal nedůvodným, dospěl k závěru, že právo odpovídající právu věcného břemene nelze považovat za právo zajišťovací a základní předpoklad pro vznik daňové povinnosti na dani darovací byl splněn. Je proto třeba žalobci přisvědčit v tom, že soud své závěry činil na základě neúplných skutkových zjištění a řízení zatížil též další vadou, jestliže důkazy stěžovatelem navržené pominul a ani neuvedl důvody, které jej k neprovedení těchto důkazů vedly. Jak z výše uvedeného vyplývá, právě vyjasnění účelu uzavření smlouvy o zřízení věcného břemene a jeho porovnání s obsahem uzavřené smlouvy je předurčující

k zodpovězení předběžné otázky platnosti předmětné smlouvy a ta je pak rozhodující pro posouzení toho, zda je splněn základní předpoklad pro existenci daňové povinnosti stěžovatele.

Vzhledem k absenci posouzení základního předpokladu pro stanovení daňové povinnosti ze strany Městského soudu v Praze postrádá na významu hodnotit důvodnost ostatních námitek uplatněných kasační stížností, které napadaly dílčí závěry dovozené z nesprávně zjištěné podstaty věci.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a proto zrušil napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 22. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu