

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **P., spol. s r. o.,** zastoupený 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 26. 8. 2003, č. j. FŘ – 6466/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 6 Ca 251/2003–46, ve znění opravného usnesení ze dne 1. 11. 2004, č. j. 6 Ca 251/2003-72,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 6 Ca 251/2003–46, ve znění opravného usnesení ze dne 1. 11. 2004, č. j. 6 Ca 251/2003–72, **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“).

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., dle něho je napadený rozsudek nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky Městským soudem v Praze, dále namítá vady řízení s tím, že skutkový stav, z něhož soud

v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a konečně namítá též nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Konkrétně namítá, že soud se nesprávně vypořádal s otázkou existence daňové povinnosti stěžovatele a zda byl dán důvod k podání daňového přiznání a k vyměření daně dle pomůcek. Soud (rovněž i žalovaný) měl přihlížet k tomu, že věcné břemeno bylo zřízeno za úplatu 10 000 Kč, jak vyplývá z dodatku smlouvy o zřízení věcného břemene; pokud soud jej označil za účelový, nepodložil své závěry důkazy a činí tak rozsudek soudu nepřezkoumatelným. Dodatek smlouvy se po jeho podpisu stává nedílnou součástí původní smlouvy, proto jej žalovaný měl brát v úvahu.

Stěžovatel namítá, že soud se nevypořádal s jeho námitkou o absolutní neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene. Pokud se jí odmítl zabývat proto, že nebyla obsažena v žalobě, pochybil; absolutní neplatností se musí zabývat i bez návrhu, neboť je-li smlouva neplatná, neexistuje ani právo odpovídající věcnému břemenu, které je předmětem zdanění. Důvody neplatnosti smlouvy stěžovatel spatřuje jednak v tom, že smlouva byla na obou stranách uzavřena stejnou osobou a též v tom, že byla uzavřena za účelem, se kterým zákon vůbec nepočítá. Jestliže stěžovatel neuspěl před soudy v občanském soudním řízení s žalobou na plnění z věcného břemene v obdobných věcech, kde soud smlouvy o zřízení věcného břemeně posoudil jako neplatné, považuje za nepřípustné, aby pro účely správního řízení byla smlouva o zřízení věcného břemene považována za platnou.

Stěžovatel dále soudu vytýká, že neprovedl navržené důkazy, jimiž mělo být prokázáno, že věcné břemeno sloužilo pouze k účelu zajištění pohledávky stěžovatele, ač tvrzení o tomto účelu smlouvy a tím i o důvodu neexistence daňové povinnosti uváděl v odvolání i žalobě; závěr soudu o tom, že nebylo prokázáno, že by věcné břemeno bylo zřizováno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností D. – H., spol. s r. o., vycházel z neúplného skutkového zjištění a je nesprávný. Nesouhlasí ani s názorem soudu, že dluhy váznoucí na nemovitosti nemohou být v tomto případě považovány „za vážící se k předmětu daně“ ve smyslu § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.; není nezbytné, aby dluhy, které mají být od základu daně odečteny, vázly přímo na předmětu daně. Soud rovněž nesprávně interpretoval ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, neboť žalovaný měl přezkoumat i zákonnost použití pomůcek co do jejich aplikace, stejně tak ji měl přezkoumat i soud. S odvoláním na tyto skutečnosti stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku Městského soudu v Praze a vrácení věci k novému rozhodnutí.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že před zahájením vyměřovacího řízení měl finanční úřad k dispozici pouze smlouvu o zřízení věcného břemene ze dne 12. 10. 1998 s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, dle které bylo věcné břemeno zřízeno bezplatně. O existenci dodatku této smlouvy se dozvěděl až v odvolacím řízení proti platebnímu výměru. Stěžovatel vůbec nereagoval na výzvu finančního úřadu k podání daňového přiznání, pokud by stěžovatel tento názor při vyměřovacím řízení uplatnil, pak by skutečnosti týkající se úplaty za zřízení věcného břemene mohly být ověřeny. Použití § 44 daňového řádu správcem daně při stanovení daně v předmětné věci žalovaný shledává v souladu se zákonem, stejně tak i svůj postup dle § 50 odst. 5 daňového řádu a kasační stížnost považuje za nedůvodnou. Podle něho není rovněž důvodu pohlížet na předmětnou smlouvu jako na smlouvu neplatnou.

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

Dne 12. 10. 1998 byla mezi stěžovatelem jakožto oprávněným a Z. H. jakožto povinným, uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene. Povinná byla při uzavření smlouvy zastoupena stěžovatelem, tj. zároveň oprávněným, na základě plné moci ze dne 12. 10. 1998. 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. Kopie této smlouvy ověřená Katastrálním úřadem v Jihlavě je součástí správního spisu finančního úřadu, je k ní přiložena plná moc udělená Z. H. stěžovateli. Stěžovatel je zmocněn k provedení vkladu věcných břemen, včetně podpisu smluv o zřízení věcných břemen, do katastru nemovitostí. V plné moci jsou uvedeny nemovitosti, ke kterým je stěžovatel jakožto zmocněnec oprávněn zřídit věcné břemeno, dělit je a členit, tyto změny může navrhovat k zápisu do katastru nemovitostí. Stěžovatel je oprávněn provést veškeré úkony potřebné k uvedenému zmocnění.

Zástupkyni stěžovatele byla dne 8. 11. 2000 doručena výzva vydaná správcem daně k podání daňového přiznání a stěžovatel byl upozorněn na následky, nevyhoví-li výzvě ve stanovené lhůtě. Žádné následné podání stěžovatele se ve správním spise nenachází. Správce daně poté vydal dne 2. 4. 2003 platební výměr, kterým vyměřil stěžovateli daň darovací ve výši 33 600 Kč. Stěžovatel podal odvolání, ve kterém nesouhlasil zejména s existencí důvodu k vyměření daně darovací. Věcné břemeno bylo jednak zřízeno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností D. – H., spol. s r. o., a navíc dodatkem smlouvy bylo sjednáno za úplatu 10 000 Kč. Dále namítal nereálnost ocenění hodnoty věcného břemene, že správce daně nepřihlédl při oceňování ke všem okolnostem, které mají na ocenění vliv, nepostupoval podle § 7 odst. 1 písm. a) zákona č 357/1992 Sb., neboť neodečetl prokázané dluhy k předmětu daně se vážící, nebylo přihlédnuto k tomu, že věcné břemeno nebylo nikdy využíváno. Poukázal též na to, že konkursní správce podal žaloby na určení neplatnosti smluv o zřízení věcného břemene a je tak zpochybněna samotná existence daněného věcného břemene a v případě úspěchu žaloby by tak odpadl jakýkoliv důvod k vyměření daně darovací, neboť nelze zdanit neexistující právní úkon. K odvolání stěžovatel přiložil žalobu správce konkursní podstaty společnosti D.-H., spol. s r. o., o určení neplatnosti smluv o zřízení věcného břemene a dodatek smlouvy o zřízení věcného břemene ze dne 12. 10. 1998, ve kterém strany konstatují, že opravují chybu v psaní v článku III. smlouvy a nahrazují bezplatné zřízení věcného břemene úpravou, že břemeno se zřizuje za úplatu 10.000 Kč. Podpisy povinného i oprávněného se shodují, u označení stran dodatku smlouvy je uvedeno, že povinného zastupuje na základě plné moci ze dne 7. 10. 1998 jednatel stěžovatele (též jednající za oprávněného).

Žalovaný odvolání zamítl. V odůvodnění uvedl, že z obsahu smlouvy o zřízení věcného břemene nevyplývá, že by věcné břemeno mělo sloužit k zajištění pohledávky a námitku stěžovatele shledal proto neopodstatněnou. Námitku poukazující na soudní řízení o neplatnost smlouvy shledal právně neúčinnou; finanční úřad obdržel smlouvu o zřízení věcného břemene od příslušného katastrálního úřadu a proto vycházel ze skutečnosti, že existuje pravomocné rozhodnutí příslušného státního orgánu, kterým je dle § 28 odst. 1 daňového řádu vázán. V případě potvrzení absolutní neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene soudem bude v daňovém řízení věc řešena dle § 54 daňového řádu, tj. obnovou řízení. O existenci dodatku smlouvy se žalovaný dozvěděl až z odvolání, nemůže proto souhlasit s tím, že nebyl důvod k zahájení řízení o vyměření daně darovací. Postup správce daně shledal zákonným a byly proto splněny podmínky k vyměření daně podle pomůcek dle § 44 odst. 1 daňového řádu; žalovaný prověřil i postup použitý finančním

úřadem pro stanovení základu daně, pro ocenění práva odpovídajícího věcnému břemeni a následné vyměření daně a shledal jej v souladu s příslušnými předpisy.

Proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatel bránil žalobou podanou u Městského soudu v Praze, ve které uplatnil námitky shodně jako v odvolání proti platebnímu výměru.

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 Z. H., týkající se nemovitostí v jejím vlastnictví, nelze z ní proto dovodit, že jejím účelem bylo zajištění pohledávky žalobce vůči společnosti D. – H., spol. s r. o. Předložení dodatku považuje za účelový postup ze strany stěžovatele, sledující záměr vyhnout se daňové povinnosti, tuto účelovost dovozuje z obsahu smlouvy a jejího dodatku a z jednání žalobce. Podle soudu tak byl základní předpoklad pro vznik povinnosti žalobce podat daňové přiznání splněn, právo odpovídající právu věcného břemene nelze považovat za právo zřízené za úplatu a žalovaný tuto otázku posoudil správně.

K námitce o podání žaloby na určení neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, soud ve shodě s žalovaným uzavřel, že existuje pravomocné rozhodnutí příslušného státního orgánu, kterým byl správce daně i žalovaný podle § 28 odst. 1 daňového řádu vázán; dalšími důvody neplatnosti, jež žalovaný uvedl při jednání, se soud nezabýval, neboť tento důvod žalobce neuplatnil v řízení před správními orgány obou stupňů a ani v žalobě; zastává názor, že pokud příslušný správní orgán pravomocně rozhodl ve věci vkladu práva zřízení věcného břemene, nemůže správní orgán v řízení podle daňového řádu a soud v řízení podle soudního řádu správního posuzovat platnost či neplatnost právního úkonu, jímž bylo toto právo zřízeno.

Důvodnou neshledal Městský soud v Praze ani námitku týkající se nesprávného ocenění práva odpovídajícího věcnému břemeni. Stěžovatel nereagoval na výzvu správce daně, byly splněny předpoklady pro vyměření daně dle § 44 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek a žalovaný rozhodnutí finančního úřadu přezkoumal správně v souladu s § 50 odst. 5 daňového řádu pouze z hlediska, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení základu daně. Použité pomůcky pak s ohledem na příslušná zákonná ustanovení a učiněná zjištění soud považoval za přiměřené; při ocenění práva odpovídajícího věcnému břemenu postupoval správce daně v souladu s § 18 odst. 1 a 3 zákona o oceňování majetku. Pokud jde o užití § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. soud poukázal na to, že žalobcem uvedené dluhy se váží k nemovitosti, která není předmětem zdanění, tím je v tomto případě majetkové právo vyplývající ze 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 a též i žalovaný měl přihlédnout k dodatku smlouvy, z něhož vyplývá, že věcné břemeno bylo za úplatu 10 000 Kč a nešlo tak o bezúplatné zřízení věcného břemene.

Při posouzení důvodnosti této námitky je především třeba poukázat na základní zásady daňového řízení, které musí být vždy zachovány. 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.

Finanční úřad zahájil řízení o dani darovací na základě podnětu katastrálního úřadu, od něhož obdržel smlouvu o bezúplatném zřízení věcného břemene, která mohla být titulem pro vyměření daně darovací. V souladu s ustanovením § 2 odst. 3 daňového řádu byl finanční úřad povinen hodnotit tuto smlouvu jako každý jiný důkaz, tj. prověřit jeho hodnotu závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. O hodnotě závažnosti nelze mít v tomto případě pochybnosti, neboť v případě splnění dalších dvou atributů bylo možno na základě tohoto důkazu vyměřit daň darovací. Při prověření zákonnosti předloženého důkazu bylo nutno zodpovědět, zda smlouva byla uzavřena v souladu se zákonem, neboť k nezákonnému důkaznímu prostředku nelze v řízení přihlédnout.

Žalovaný byl v odvolacím řízení, vzhledem k tomu, že daň byla stanovena dle pomůcek, povinen přezkoumat napadený platební výměr dle § 50 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení mu ukládá zkoumat, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití takového způsobu stanovení daně. Mezi tyto podmínky bezpochyby patří i prověření skutečnosti, zda se jedná o daňový subjekt, který je povinen určenou daň platit, a zda nastala skutečnost, na základě které lze zahájit daňové řízení dle zákona č. 357/1992 Sb. Dále je odvolací orgán povinen prověřit, zda daňové řízení bylo vedeno v souladu se základními zásadami daňového řízení, zda ze spisu je ve smyslu § 46 odst. 2 daňového

řádu patrno, podle jakých pomůcek správce daně stanovil základ daně a daň, a zda respektoval ustanovení § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zabýval zejména dodržením podmínek pro vydání výzvy dle § 40 daňového řádu a vyměřením daně podle pomůcek v souladu s § 44 odst. 1 cit. zákona.

Vzhledem k tomu, že smlouva o zřízení věcného břemene byla uzavřena mezi stěžovatelem jako oprávněným a povinným, zastoupeným týmž stěžovatelem na základě plné moci, vyvstala v daňovém řízení otázka platnosti takové smlouvy pro případný rozpor s § 22 odst. 2 občanského zákoníku. Otázka platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene se stala ještě naléhavější v odvolacím řízení, kdy stěžovatel předložil jednak dodatek smlouvy, uzavřený týmž způsobem jako smlouva sama, a kterým stěžovatel dokládal úplatnost zřízení věcného břemene, a k úvaze přibyl i případný rozpor smlouvy s § 39 občanského zákoníku jestliže odvolatel tvrdil, že smlouva byla uzavřena za účelem zajištění pohledávky, ačkoli k tomuto účelu jsou zákonem připuštěny jiné instituty. Kromě toho bylo i odvolatelem samým signalizováno, že v občanském soudním řízení probíhá spor, v němž je otázka platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene posuzována. Vyvstaly-ly v řízení takové otázky, bylo na žalovaném (ale též i na správci daně), aby 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.

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. Žalovaný se jí zabýval v porovnání s ostatními body velmi stručně a k žalobcem uplatněnému odkazu na probíhající soudní řízení, v němž je zkoumána otázka platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, konstatoval, že finanční úřad obdržel smlouvu o zřízení věcného břemene od příslušného katastrálního úřadu, a proto vycházel ze skutečnosti, že existuje pravomocné rozhodnutí příslušného státního orgánu, kterým je dle § 28 odst. 1 daňového řádu vázán.

Tento úsudek žalovaného není správný, neboť 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……“.*

Žalovaný proto nebyl vázán rozhodnutím příslušného státního orgánu a měl při posouzení předběžné otázky možnost buď vyčkat rozhodnutí o neplatnosti smlouvy soudem, neboť mu bylo známo, že takové soudní řízení probíhá, nebo si mohl o předběžné otázce učinit úsudek sám v souladu s § 28 odst. 1 daňového řádu. Pokud hodlal sám tuto předběžnou otázku posoudit, především potřeboval ověřit, zda mezi povinným - společností D. – H., spol. s r. o. a jejím zástupcem - stěžovatelem existoval rozpor v zájmech či nikoliv, rovněž tak u této společnosti ověřit, za jakým účelem byla smlouva o zřízení věcného břemene uzavřena (z hlediska případné neplatnosti smlouvy dle § 39 občanského zákoníku totiž není podstatný jen rozpor obsahu smlouvy je zákonem ale též rozpor účelu

právního úkonu se zákonem) a na základě takových zjištění usoudit na platnost či neplatnost smlouvy a jejího dodatku a důsledek úsudku o této předběžné otázce promítnout do závěru o splnění zákonných podmínek pro stanovení daně.

Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný neposoudil předběžnou otázku platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene v souladu s ustanovením § 28 daňového řádu, neboť vázanost rozhodnutím katastrálního úřadu o vkladu nemá zákonnou oporu a vlastní úsudek si žalovaný o předběžné otázce neučinil. Žalovaný tak rozhodl o daňové povinnosti stěžovatele, aniž ověřil její samotnou existenci, bez prokázání, že stěžovatel je poplatníkem předmětné daně darovací na základě smlouvy zřízení věcného břemene.

Městský soud se se závěrem žalovaného ztotožnil v tom, že žalovaný byl ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu vázán pravomocným rozhodnutím státního orgánu, který rozhodl ve věci vkladu práva; námitkou konkrétních důvodů neplatnosti, které stěžovatel uvedl při jednání, se odmítl zabývat s tím, že ji žalobce neuplatnil ani v řízení před správními orgány a ani v žalobě. V tom soud pochybil.

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, zkoumat z úřední povinnosti, zda jde o úkon platný a dospěje-li k závěru, že 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 napadené rozhodnutí zrušil, a to i tehdy, pokud taková námitka vznesena nebyla. Dospěje-li soud 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 uplatněna je, nemůže odmítnout se jí zabývat s poukazem na její opožděnost. Jestliže se městský soud v předmětné věci odmítl zabývat otázkou platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, je jeho rozhodnutí zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a je tak dán stěžovatelem uplatněný důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud pak k stěžovatelově žalobní námitce, poukazující na probíhající řízení, v němž je zkoumána platnost smlouvy o zřízení věcného břemene, městský soud shledal správný právní názor žalovaného o jeho vázanosti v otázce platnosti tohoto úkonu pravomocným rozhodnutím ve věci vkladu práva do katastru nemovitostí, je tento právní názor nesprávný. Jak již bylo shora podrobně vyloženo, rozhodnutí katastrálního úřadu není rozhodnutím o platnosti či neplatnosti podkladových smluv, a proto není překážkou toho, aby otázku platnosti takové smlouvy posoudil jako předběžnou otázku jak žalovaný v daňovém řízení, tak i soud ve správním soudnictví.

Městský soud v Praze proto pochybil, vycházel-li z nesprávného právního názoru o vázanosti rozhodnutím katastrálního úřadu v otázce platnosti předmětné smlouvy o zřízení věcného břemene a pochybil též v tom, jestliže se odmítl konkrétními žalobcem tvrzeným důvody neplatnosti této smlouvy zabývat; je tak zde důvodná pochybnost o tom, zda vůbec došlo ke vzniku věcného břemene. Tato otázka bude předmětem dalšího řízení, jehož výsledek je závislý na úsudku o platnosti smlouvy jako předběžné otázky. Nejvyšší správní soud se proto v této fázi řízení nemohl vyjadřovat k námitkám týkajícím se úplatnosti tohoto věcného břemene.

Vzhledem k absenci posouzení základního předpokladu pro stanovení daňové povinnosti ze strany Městského soudu v Praze se Nejvyšší správní soud též nemohl vyjádřit k důvodnosti 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 24. srpna 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu