

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy 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 8. 7. 2003, č. j. FŘ – 1269/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 Ca 229/2003-39,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 Ca 229/2003-39, **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 27. 10. 2004, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2003, jímž změnil platební výměr na daň darovací vydaný Finančním úřadem pro Prahu 1 (dále též „správce daně“) dne 20. 11. 2002, č. j. 229491/02/001962/1115, tak, že základ daně stanovil ve výši 934 900 Kč a daňovou povinnost ve výši 65 443 Kč.

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. 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 soudy smlouvy o zřízení věcného břemene posoudily jako neplatné, považuje za nepřípustné, aby pro účely správního řízení byla smlouva o zřízení věcného břemene považována za platnou.

Žalobce zpochybňuje i závěr soudu o tom, že není prokázáno, že věcné břemeno bylo zřízeno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností B. c., 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 soudu vytýká, že se nezabýval jeho námitkou, že dle § 7 odst. 1 písm. a) měly být v tomto případě odečteny prokázané dluhy, které se váží k nemovitosti, neboť zástava vážící se k nemovitosti se váže i k užívacímu právu.

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 ke kasační stížnosti uvedl, že ji nepovažuje za důvodnou. K namítané neplatnosti smlouvy uvedl, že ze skutečnosti, že smlouva byla na obou stranách uzavřena stejnou osobou nelze při existenci konkrétního zmocnění povinného usuzovat na rozpor zájmů zástupce a zastoupeného a dále 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. Má za to, že obsahem smlouvy byla již v odvolacím řízení prokázána nedůvodnost stěžovatelova tvrzení, že věcné břemeno bylo zřízeno jako zajišťovací subsidiární právo k závazkovému vztahu smluvních stran. Žalovaný rovněž trvá na tom, že dluhy vážící se k nemovitosti nemohou být od základu daně odečteny, neboť nemovitost není předmětem zdanění.

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

Dne 12. 1. 1999 byla mezi stěžovatelem jakožto oprávněným a společností B. c., spol. s r. o., jakožto povinným, uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene. V úvodu smlouvy byla specifikována nemovitost, kterou dle článku II. měl oprávněný právo užívat pro účely svého podnikání a výkonu správy. Dle článku III. bylo věcné břemeno zřízeno bezplatně. Povinný byl při uzavření smlouvy zastoupen stěžovatelem na základě plné moci ze dne 17. 12. 1998, zmocňující jej konkrétně uvedenou nemovitost zatěžovat věcnými břemeny,

dělit a členit a tyto změny navrhovat do katastru nemovitostí. Na základě této smlouvy byl Katastrálním úřadem Praha město povolen vklad práva do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu dnem 5. 2. 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 28. 4. 2000, v němž uvádí, že věcné břemeno slouží pouze k zajištění jiného závazkového vztahu mezi žalobcem a společností B. c., 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 částkou 10 000 Kč.

Správce daně poté sám soustředil podklady pro ocenění věcného břemene, dle úředního záznamu ze dne 13. 9. 2002 provedl výpočet ceny věcného břemene a platebním výměrem ze dne 20. 11. 2002 stanovil základ daně ve výši 3 739 300 Kč a vyměřil stěžovateli daň ve výši 368 719 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 pozemek není bez mnohamilionových investic využitelný, věcné břemeno bylo po půl roce zrušeno a nebyly též odečteny dluhy váznoucí na nemovitosti.

Žalovaný k odvolání stěžovatele rozhodnutí správce daně změnil, a to tak, že základ daně stanovil ve výši 934 900 Kč a daňovou povinnost ve výši 65 443 Kč. 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. 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; cenu věcného břemene však snížil s ohledem na to, že správce daně dostatečně nezohlednil skutečnost, že přístup na pozemek je možný pouze přes pozemky jiných vlastníků, což zásadně ovlivňuje možnost využití tohoto pozemku a optimální míru využitelnosti tohoto pozemku stanovil ve výši 25 % a výslednou cenu práva odpovídajícího věcnému břemeni určil částkou 934 810 Kč.

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 27. 10. 2004 pak nad rámec žaloby poukázal na to, že soudy v občanském soudním řízení pohlížejí na obdobné smlouvy o zřízení věcného břemene jako na smlouvy neplatné a dovolával se toho, aby i soud ve správním soudnictví se zabýval otázkou platnosti této smlouvy.

Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce neexistence důvodu pro vyměření daně uvedl ve shodě se správními orgány, že smlouva dle svého obsahu neobsahuje žádné ujednání z něhož by bylo patrno, že účelem smlouvy je zajištění pohledávky žalobce jako oprávněného ze smlouvy vůči žalovanému jako povinnému. Žalobce v žalobě konkrétní ustanovení smlouvy, v němž by byla tato skutečnost zachycena, neuvedl, a proto se soud k této námitce vyjádřil pouze obecně. Dospěl k závěru, že v projednávané věci byl dán důvod pro vyměření daně darovací, žalobce nabyl práva užívat nemovitosti, věcné břemeno bylo zřízeno bezplatně, ze smlouvy nevyplývala doba,

na kterou bylo právo žalobce vymezeno. K tomu proč neprovedl žalobcem navrhovaný důkaz k prokázání účelu zřízení věcného břemene se soud nevyjádřil. Pokud jde o ocenění věcného břemene byl rozhodný den, kdy poplatník právo odpovídající věcnému břemeni nabyl, naopak bylo nerozhodné, jak dlouho oprávnění trvalo a správně byla na ocenění aplikována ustanovení § 18 odst. 1 a 3 zákona č. 151/1997 Sb.

K námitce o neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene soud uvedl, že se touto námitkou nezabýval, neboť ve správním soudnictví není předmětem řízení nalézání práva, ale přezkum rozhodnutí správních orgánů vydaných ve správním řízení, kdy soud vychází z právního a skutkového stavu, který byl dán v době vydání napadeného rozhodnutí. Rovněž nelze pominout ani to, že námitka byla vznesena po uplynutí lhůty dle § 72 odst. 1 s. ř. s. a nebylo k ní možno přihlédnout.

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 k prokázání 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 B. c., 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 zpochybňuje 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 správními orgány, 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.

Otázka platnosti právního úkonu na jehož základě má daňový subjekt nabýt práva, která jsou předmětem zdanění, jsou pro posouzení existence daňové povinnosti určující. Musí ji proto, jako otázku předběžnou zkoumat i soud ve správním soudnictví, a to z úřední povinnosti. Bylo proto povinností městského soudu, přezkoumával-li rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, kde předmětem zdanění je bezúplatné nabytí majetku resp. majetkového prospěchu na základě právního úkonu, zabývat se ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. předběžnou otázkou, zda jde o úkon platný. Jen tehdy, pokud by zjistil, že o otázce platnosti smlouvy již rozhodl soud v občanském soudním řízení, pak by měl z takového rozhodnutí vycházet, v opačném případě bylo na něm otázku platnosti smlouvy jako předběžnou otázku sám posoudit. Pokud by dospěl 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 takové rozhodnutí by musel zrušit, a to i tehdy, pokud námitka neplatnosti vznesena nebyla. Jestliže by naopak usoudil, že právní úkon netrpí absolutní neplatností a taková námitka není ani v žalobě uplatněna, nemusí svůj závěr o tom vtělit do odůvodnění rozhodnutí. Odmítne-li však se touto otázkou zabývat proto, že námitka byla uplatněna opožděně, či z důvodu, že mu posuzovat platnost takového právního úkonu nepřísluší, 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 stíhá v odvolacím řízení žalovaného.

V předmětné věci stěžovatel již v průběhu řízení před správcem daně i v odvolacím řízení 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 B. c., 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. Rovněž již v řízení před správcem daně byla nastolena otázka platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene i pro případný rozpor s § 22 odst. 2 občanského zákoníku vzhledem k tomu, že smlouva o zřízení věcného břemene byla uzavřena mezi stěžovatelem jako oprávněným a povinným, zastoupeným týmž stěžovatelem na základě plné moci, přičemž zmocnění obsažené v plné moci nebylo dostatečně určité.

Bylo proto na správci daně a na žalovaném, aby ve smyslu § 31 odst. 2 daňového řádu ověřili, jaký byl účel uzavření smlouvy o zřízení věcného břemene a zda zde nebyl střet zájmů mezi zástupcem a zastoupeným a poté (pokud by bylo zjištěno, že jejím účelem bylo zajištění pohledávky popřípadě zde byl konflikt v zájmech) v předmětné věci postupovali podle § 28 daňového řádu. Bylo proto na nich, aby nejprve ověřili, zda o otázce platnosti smlouvy rozhodl příslušný orgán, v takovém případě by byli jeho rozhodnutím vázáni. Jinak si mohli o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

Zda se správce daně a žalovaný otázkou platnosti smlouvy o uzavření věcného břemene zabývali není z rozhodnutí seznatelné. Pokud žalovaný 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 dovolávajícího se neexistence daňové povinnosti 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 stěžovateli přisvědčit i v tom, že soud své závěry činil na základě neúplných skutkových zjištění a řízení zatížil též další vadou, jestliže důkaz stěžovatelem

navržený pominul a ani neuvedl důvody, které jej k neprovedení tohoto důkazu 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 1. března 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu