

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. – C., 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 25. 7. 2003, č. j. FŘ-1662/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2005, č. j. 11 Ca 249/2003 - 34,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2005, č. j. 11 Ca 249/2003 - 34, **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 19. 4. 2005, 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 12. 12. 2002, č. j. 240542/02/001962/1115.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V prvé řadě namítá, že soud se nevypořádal s jeho námitkou, že není důvod k vyměření daně darovací; věcné břemeno jednak je za úplatu a dále právní úkon, kterým bylo věcné břemeno zřízeno, je absolutně neplatný. V řízení před městským soudem bylo prokázáno, že dodatkem smlouvy bylo věcné břemeno od počátku sjednáno za úplatu, není podstatné, zda dodatek smlouvy byl přiložen k návrhu na vklad. Smlouva o zřízení věcného břemene je absolutně neplatná z toho důvodu, že zajištění pohledávek prostřednictvím zřízení věcného břemene není možné, neboť v podobné věci (sp. zn. 15 C 98/2004) tak rozhodl Okresní soud v Trutnově. Je nepřípustné, aby pro účely správního řízení byla smlouva o zřízení věcného

břemene považována za platnou a zároveň stěžovatel své právo nemohl využít, neboť v občanskoprávním řízení je považována za neplatnou. K absolutní neplatnosti musí soud přihlédnout i bez návrhu. Je-li smlouva neplatná, neexistuje ani právo odpovídající věcnému břemenu, které je předmětem zdanění a touto skutečností se soud měl zabývat.

Stěžovatel se soudem nesouhlasí v tom, že není prokázáno, že by věcné břemeno bylo zřizováno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za P. Č. a J. Č. Soud neprovedl jím navržené důkazy výslechem těchto osob a stěžovatele, což vedlo k neúplnému zjištění skutkového stavu, o kterém si navíc učinil nesprávný závěr.

Soud se konečně nesprávně vypořádal s námitkou stěžovatele, že měly být odečteny dluhy v podobě zástavy váznoucí na nemovitosti.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti jednak poukázal na to, že podle smlouvy poskytnuté katastrálním úřadem, bylo věcné břemeno zřízeno bezúplatně a protože stěžovatel nereagoval na jeho výzvu k podání daňového přiznání, byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Námitka neplatnosti nebyla v předmětném případě uplatněna ani v daňovém řízení a ani v žalobě, daňovým orgánům nepříslušní se v daňovém řízení otázkou platnosti smlouvy zabývat, jsou vázány rozhodnutím katastrálního úřadu o povolení vkladu. K otázce odpočtu váznoucích dluhů setrval na názoru, který vyslovil ve svém rozhodnutí.

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

Dne 27. 8. 1998 byla mezi stěžovatelem jakožto oprávněným a P. Č. jakožto povinným, uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene. V článku I. smlouvy byly specifikovány nemovitosti, které 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, tj. zároveň oprávněným, na základě plné moci ze dne 17. 8. 1998. Kopie této smlouvy ověřená Katastrálním úřadem v P. je součástí správního spisu, je k ní připojena plná moc udělená P. Č. stěžovateli. Stěžovatel je zmocněn ve vztahu ke konkrétně uvedeným nemovitostem zastupovat povinného při jednání a uzavření smlouvy o zřízení věcného břemene a při jednání a řízení před katastrálním úřadem.

Správce daně zaslal dne 31. 10. 2000 stěžovateli výzvu k podání daňového přiznání, ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatel na tuto výzvu reagoval. Správce daně poté provedl vlastní šetření a platebním výměrem ze dne 12. 12. 2002 pak vyměřil stěžovateli za použití pomůcek daň darovací ve výši 52 465 Kč.

Žalobcem podané odvolání žalovaný 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 neopodstatněnou. Úplatnost zřízení věcného břemene odmítl s tím, že správce daně se o existenci dodatku dozvěděl až z kopie dodatku připojené k odvolání. Jestliže stěžovatel nepodal ani na výzvu správce daně daňové přiznání, postupoval správce daně v souladu se zákonem, vyměřil-li stěžovateli daň podle pomůcek

a při ocenění práva odpovídajícího věcnému břemenu postupoval v souladu se zákonem č. 151/1992 Sb.

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. Zřízení práva věcného břemene soud zhodnotil jako bezplatné. K dodatku jednak uvedl, že k žalobě stěžovatel předložil dodatek, v němž byla sjednána úplata 20 000 Kč, k odvolání proti platebnímu výměru však předložil dodatek smlouvy, v němž jako úplata je uvedena částka 10 000 Kč; z této nesrovnalosti a z toho, že dodatek nebyl připojen k návrhu na vklad do katastru nemovitostí a dále že byl podepsán za obě smluvní strany stejnou osobou soud usoudil, že jde o následně vyhotovenou listinu, jejímž účelem bylo zajistit, aby na žalobce nedopadla daňová povinnost. Soud dále konstatoval, že z označení smlouvy ani žádného ustanovení nevyplývá, že by věcné břemeno mělo být zřízeno k zajištění pohledávky, žádná „hlavní“ pohledávka není v textu zmíněna, rovněž tak, že by věcné břemeno bylo zřízeno na dobu určitou, odpovídající době trvání závazku. Konečně soud neshledal ani důvodnými námitky týkající se ocenění 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.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel především poukazuje na absolutní neplatnost smlouvy o zřízení věcného břemene a soudu vytýká, že k ní měl přihlédnout z úřední povinnosti, i když nebyla namítána. Vzhledem k tomu, že tuto námitku stěžovatel poprvé uvedl až v kasační stížnosti, soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti tohoto kasačního důvodu.

Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. 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 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 přihlíží i k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí popřípadě některým dalším těžkým vadám řízení před správním orgánem, které jsou takového charakteru, že jejich existence brání možnosti přezkoumat napadené rozhodnutí z hlediska námitek v žalobě uplatněných. Je-li povinností soudu zkoumat určité otázky z úřední povinnosti, pak lze učinit předmětem přezkumu v kasačním řízení, zda soud této své povinnosti dostál či zda absencí takového zkoumání zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost soudního rozhodnutí.

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 právo, které je předmětem zdanění, je pro posouzení existence daňové povinnosti určující. Je proto povinností soudu, přezkoumává-li zákonnost rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, kde předmětem zdanění je bezúplatné nabytí majetku resp. majetkového prospěchu na základě právního úkonu, zabývat se v intencích citovaného nálezu Ústavního soudu ve smyslu § 52 odst. 2 s. ř. s. předběžnou otázkou, zda jde o úkon platný, a to i tehdy, jestliže v žalobě není otázka platnosti smlouvy zpochybněna.

Pokud by soud ve správním soudnictví zjistil, že o otázce platnosti smlouvy již rozhodl soud v občanském soudním řízení, pak má z takového rozhodnutí vycházet, v opačném případě je na něm otázku platnosti smlouvy jako předběžnou otázku sám posoudit. Jestliže pak by soud v občanském soudním řízení shledal předmětný právní úkon neplatným, popřípadě (není-li takového rozhodnutí) sám správní soud dospěje k závěru, že právní úkon je zatížen vadami, pro které je třeba na něj nahlížet jako na právní úkon neplatný, nemůže rozhodnutí správního orgánu zakládající na základě takového právního úkonu daňovou povinnost obstát a je na správním soudu, aby takové rozhodnutí zrušil, a to i tehdy, pokud námitka neplatnosti vznesena nebyla.

Je nepochybné, že za situace, kdy otázka platnosti úkonu není předmětem žalobní námitky, může se soud při posuzování platnosti úkonu omezit pouze na skutečnosti vyplývají ze správního popř. soudního spisu. Jestliže tedy správní či soudní spis pochybnosti o platnosti právního úkonu nevzbuzuje, účastníci se neplatnosti nedovolávají a soud sám pochybnosti o platnosti úkonu nemá, nemusí svůj závěr o platnosti úkonu vtělit do odůvodnění svého rozhodnutí; pokud se však soud otázkou platnosti úkonu opomene zabývat, zatíží své rozhodnutí vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí. Neobsahuje-li odůvodnění rozhodnutí závěry o posouzení této předběžné otázky, je třeba podle okolností konkrétní věci usuzovat na to, zda soud usoudil, že právní úkon netrpí vadou, která by jej činila absolutně neplatným, či zda se soud otázkou opomenul zabývat; na první z případů je třeba především usuzovat tam, kde v průběhu daňového a soudního řízení žádné pochybnosti nevyvstaly, o druhém z případů pak tehdy, pokud naopak pochybnosti o platnosti právního úkonu tu vznikly, současně však správní či soudní spis neposkytuje dostatek podkladů proto, aby soud mohl vůbec úvahu o této předběžné otázce realizovat.

V předmětné věci vážné pochybnosti o platnosti předmětné smlouvy vyvstaly již v průběhu daňového řízení a zároveň správní spis i svědčí o tom, že daňové orgány nedostály svým povinnostem v daňovém řízení.

Správce daně zahájil řízení o dani darovací na základě podnětu katastrálního úřadu, od kterého obdržel smlouvu o bezúplatném zřízení věcného břemene, jež 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. Posouzení této skutečnosti nespadá do oblasti správy daní, jedná se proto o předběžnou otázku ve smyslu § 28 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení, vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení.

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. 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. Odůvodnil, že správce daně vyměřil stěžovateli daň darovací na základě smlouvy o zřízení věcného břemene v souladu se zákonem, neboť nemohl přihlédnout k jemu neznámému dodatku o úplatnosti břemene a byl tak dán důvod k zahájení řízení o vyměření daně darovací; pokud jde o tvrzený účel uzavření smlouvy o zřízení věcného břemene uzavřel, že námitka je neopodstatněná proto, že z obsahu smlouvy nevyplývá, že by věcné břemeno mělo sloužit k zajištění pohledávky.

Žalovaný především pochybil již v tom, pokud námitku o úplatnosti zřízení věcného břemene hodnotil jen ve vztahu k postupu správce daně a odmítl ji, aniž by ji hodnotil v souvislosti se skutečnostmi, které vyšly najevo v odvolacím řízení. Lze s žalovaným souhlasit v tom, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, jestliže na základě smlouvy o zřízení věcného břemene obdržené od katastrálního úřadu stěžovatele vyzval k podání daňového přiznání a vzhledem k tomu, že stěžovatel daňové přiznání přes tuto výzvu ve stanovené lhůtě nepodal, byl tak dán důvod k vyměření daně podle pomůcek dle § 44 odst. 1 daňového řádu. Je-li však podáno odvolání, v němž je neexistence daňové povinnosti namítána a je předložena listina a tvrzeny skutečnosti daňovou povinnost zpochybňující, je na odvolacím orgánu, aby rozhodnutí správce daně přezkoumal v intencích § 50 odst. 5 daňového řádu, tedy z hlediska dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, mezi něž náleží i podmínka, že se jedná o daňový subjekt, který má povinnost předmětnou daň platit. V řízení o řádném opravném prostředku se tak odvolací orgán nemůže omezit jen na zjištění, zda u správce daně byly dány zákonné podmínky k zahájení řízení o vyměření daně a posléze i k vyměření daně podle pomůcek, ale musí na základě skutečností, které vyšly i v průběhu odvolacího řízení najevo, zkoumat, zda daňová povinnost daňovému subjektu svědčí či nikoli. Této povinnosti žalovaný nedostál, pochybil však i v následujícím.

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, jímž dokládal úplatnost zřízení věcného břemene, a též pro případný rozpor smlouvy s § 39 občanského zákoníku, jestliže tvrdil, že smlouva byla uzavřena za účelem zajištění pohledávky, ačkoli k tomuto účelu jsou zákonem připuštěny jiné instituty a navíc obsah smlouvy o takovém účelu v ničem nenasvědčuje. Vyvstaly-li v řízení takové otázky, bylo na žalovaném, aby v předmětné věci postupoval podle § 28 daňového řádu. Bylo na něm, aby nejprve ověřil, zda o otázce platnosti smlouvy nerozhodoval k tomu příslušný orgán, v takovém případě by byl jeho rozhodnutím vázán.

Za takové rozhodnutí však nelze považovat rozhodnutí o vkladu práva do katastru, 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……“*.

Za předpokladu, že o platnosti smlouvy nerozhodl soud, který je k tomu povolán, bylo na žalovaném, aby si o této předběžné otázce učinil úsudek sám. K tomu ovšem především potřeboval ověřit, zda mezi povinným – P. Č. a jeho zástupcem - stěžovatelem existoval rozpor v zájmech či nikoliv, rovněž tak u povinného 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. Jestliže tak žalovaný neučinil, 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.

Jestliže městský soud za této situace žalovanému nevytkl nedostatečnost zjištění potřebných pro úsudek o platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene a ani sám důkazy, potřebné pro zjištění rozhodných skutečností neprovedl, zatížil tak své rozhodnutí vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, neboť na úsudku o platnosti smlouvy jako předběžné otázky závisí, zda stěžovateli svědčí daňová povinnost či nikoliv. Nejvyšší správní soud se proto v této fázi řízení nemohl vyjadřovat k dalším námitkám uplatněným v kasační stížnosti, které napadají dílčí závěry dovozené z nedostatečně 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 21. září 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu