

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 25. 7. 2003, č. j. FŘ – 1661/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2005, č. j. 6 Ca 230/2003 – 40,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2005, č. j. 6 Ca 230/2003 – 40, **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 24. 3. 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. 240391/02/001962/1054.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel v prvé řadě namítá, že soud se nevypořádal s jeho námitkou o absolutní neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, není možné, aby k ní soud nepřihlédl,

pokud v totožném případě stejných účastníků a jiné nemovitosti, občanskoprávní soud považuje smlouvu o zřízení věcného břemene za absolutně neplatnou. Je-li smlouva neplatná, neexistuje ani právo odpovídající věcnému břemenu, které je předmětem zdanění. Důvody neplatnosti smlouvy stěžovatel spatřuje v tom, že byla uzavřena za účelem, se kterým zákon vůbec nepočítá. Stěžovatel neuspěl před soudy v občanském soudním řízení s žalobou na vyklizení nemovitostí s odvoláním na obcházení zákona při zajištění pohledávky věcným břemenem namísto použití běžných instrumentů, se kterými zákon pro tyto účely počítá.

Stěžovatel nesouhlasí, že není prokázáno, že věcné břemeno bylo zřizováno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele; pokud by soud provedl navrhovaný důkaz výslechem zástupce stěžovatele a statutárního orgánu povinného z věcného břemene, pak by bylo prokázáno, že věcné břemeno mělo sloužit pouze k uvedenému účelu zajištění pohledávky stěžovatele; tato otázka byla pravomocně vyřešena v rozsudku sp. zn. 15 C 98/2004 (Okresního soudu v Trutnově), který stěžovatel při jednání založil do spisu. Nesouhlasí ani s názorem soudu, že dluhy váznoucí na nemovitosti nemohou být považovány „za vážící se k předmětu daně“ a též namítal, že v daňovém řízení vyšlo najevo, že nemovitosti byly jejich majitelem pronajaty společnosti D., a. s., toto právo bylo starší než užívací právo stěžovatele, tuto právní závadu nejenže daňové orgány nezohlednily, ale navíc i zcela v rozporu s platnou úpravou oceňování věcných břemen pro daňové účely ignorovaly skutečnost, že nájemné bylo stanoveno na 4000 Kč, tedy 240 000 Kč za pět let, namísto žalovaným zjištěných 2 400 000 Kč.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil s tím, že se jednalo o zajišťovací převod práva, z obsahu smlouvy nic takového nevyplývá, rozsudek Okresního soudu v Trutnově se vztahoval k jiné smlouvě o zřízení věcného břemene, s názorem okresního soudu o absolutní neplatnosti smlouvy nesouhlasí a má za to, že účelem žaloby byl jen další pokus docílit zrušení vyměřené daně darovací. Ocenění věcného břemene bylo podle žalovaného provedeno v souladu se zákonem, není pravdou, že měsíční nájemné společnosti D., a. s., činí 4000 Kč, ale 40 000 Kč jak dokládá správní spis, rozsudek městského soudu v tomto směru obsahuje písařskou chybu.

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

Dne 12. 5. 1999 byla mezi stěžovatelem jakožto oprávněným a společností C., spol. s r. o., jakožto povinnou, uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene. V úvodu smlouvy byly specifikovány nemovitosti, které 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 Berouně je součástí správního spisu.

Stěžovateli byla dne 29. 11. 1999 zaslána výzva vydaná Finančním úřadem v Hořovicích k podání daňového přiznání, to bylo podáno dne 26. 1. 2000 a stěžovatel v něm vyplnil pouze rubriky, týkající se poplatníka a dárce a připojil smlouvu o zřízení věcného břemene a svůj průvodní dopis, v němž sděluje, že bezúplatné věcné břemeno slouží pouze jako zajišťovací instrument jiného závazkového vztahu mezi ním a povinným z předmětné smlouvy a proto není důvod k vybrání daně darovací a lze prohlídkou nemovitosti ověřit skutečnost, že stěžovatel nijak nemovitost nevyužívá; toto podání postoupil finanční úřad správci daně. Ten výzvou ze dne 7. 10. 2001 stěžovatele vyzval k doplnění údajů; stěžovatel v odpovědi zopakoval, že nemovitost neužívá, věcné břemeno bylo zřízeno pouze jako zajišťovací instrument jiného závazkového vztahu mezi oprávněným a povinným

a věcné břemeno ocenil částkou 48 000 Kč. Správce daně poté provedl vlastní šetření a platebním výměrem ze dne 12. 12. 2002 pak vyměřil stěžovateli daň darovací ve výši 208 000 Kč.

Stěžovatel v odvolání nesouhlasil zejména s existencí důvodu k vyměření daně darovací. Věcné břemeno bylo jednak zřízeno pouze za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností C., spol. s r. o., má být proto tento právní úkon posuzován podle svého obsahu, nemovitost je stále užívána společností D., s. r. o., která má starší užívací právo. Dále stěžovatel namítal nereálnost ocenění věcného břemene, že správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které mají na ocenění vliv, neodečetl prokázané dluhy k předmětu daně se vážící, nebylo přihlédnuto k tomu, že věcné břemeno nebylo nikdy využíváno a stěžovatel z něj jako zajišťovacího instrumentu nebude mít žádný majetkový prospěch. Poukázal a doložil, že Č., a. s., podala u Okresního soudu v Berouně žalobu na určení neplatnosti smlouvy 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.

Žalovaný odvolání zamítl. V odůvodnění uvedl, že z obsahu smlouvy o zřízení věcného břemene nevyplývá, že by věcné břemeno mělo sloužit k zajištění pohledávky. Pro daňovou povinnost je nepodstatné, zda je právo využíváno, rovněž ocenění věcného břemene bylo podle žalovaného v souladu s právními předpisy, nebyl důvod k použití § 7 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb. 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. Dospěl k závěru, že daň darovací byla správcem daně vyměřena v souladu se zákonem.

Proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatel bránil žalobou podanou u Městského soudu v Praze, ve které uplatnil (s výjimkou poukazu na možnou neplatnost smlouvy) námitky shodně jako v odvolání proti platebnímu výměru. Při jednání dne 24. 3. 2005 pak předložil pravomocný rozsudek Okresního soudu v Trutnově ze dne 17. 6. 2004, č. j. 15C 98/2004 - 47, týkající se typově stejné smlouvy uzavřené s týmž povinným, která byla tímto okresním soudem shledána absolutně neplatnou, a má za to, že tím je doložena žalobní námitka, že nebyl dán důvod k vyměření daně.

Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce neexistence důvodu pro vyměření daně konstatoval jednotlivá ustanovení smlouvy o zřízení věcného břemene a dospěl k závěru, že z žádného ustanovení nelze dovodit, že svým obsahem by byla smlouvou zajišťující pohledávku žalobce vůči druhé smluvní straně, právo odpovídající právu věcného břemene nelze proto považovat za právo zajišťovací a základní předpoklad pro vznik povinnosti žalobce podat daňové přiznání byl splněn.

Z toho, že věcné břemeno bylo zřízeno ve prospěch žalobce bezplatně na dobu neurčitou, dnem právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí vznikl daňově právní vztah, pro zdanění není podstatné zda a jak dlouho nabyvatel právo využívá, soud dovodil, že ocenění tohoto práva bylo 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 uvedl, že žalobcem tvrzené

dluhy se váží k nemovitosti, která není předmětem zdanění, tím je majetkové právo vyplývající ze zřízení věcného břemene.

K poukazu stěžovatele na neplatnost smlouvy o zřízení věcného břemene a předloženému rozsudku Okresního soudu v Trutnově soud uvedl, že námitka neplatnosti smlouvy nebyla v žalobě uplatněna a konstatoval, že rozsudek se vztahuje k jiné smlouvě a jiné nemovitosti. Uzavřel, že v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaný vycházel ze stavu, jaký byl zapsán v příslušném katastru nemovitostí.

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.).

Stěžovatel především namítá, že se soud nevypořádal s jeho námitkou ohledně absolutní neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene. Není podle něho možné, aby soud ve správním soudnictví k absolutní neplatnosti nepřihlédl, pokud v totožném případě stejných účastníků a jen jiné nemovitosti soud považuje smlouvu za absolutně neplatnou. Je-li smlouva neplatná, pak neexistuje ani právo odpovídající věcnému břemenu, které je předmětem zdanění. Tuto skutečnost dle názoru stěžovatele soud nesprávně posoudil. Stěžovatel tak kasační námitkou dílem vytýká soudu vadu řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (že se soud s jeho námitkou nevypořádal), dílem pak zpochybňuje právní názor, kterým se městský soud vyslovil k otázce významu rozsudku Okresního soudu v Trutnově o neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene uzavřené mezi týmiž účastníky a týkající se jen jiné nemovitosti pro posouzení platnosti či neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, na základě níž daňové orgány rozhodly o daňové povinnosti stěžovatele v souzené věci.

Námitka je důvodná.

Kasační soud musí nejprve konstatovat, že závěry, které k otázce neplatnosti městský soud vyslovil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jsou na samé hranici srozumitelnosti, neboť na jedné straně konstatuje, že námitka neplatnosti nebyla v žalobě uplatněna, na druhé straně však, hodnotí význam rozsudku Okresního soudu v Trutnově pro projednávanou žalobu jako právně bezvýznamnou a dále, bez jakékoliv hodnotící úvahy, konstatuje, že v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaný vycházel ze stavu, který byl zapsán v příslušném katastru nemovitostí. Z takto argumentačně chudých a zkratkovitých závěrů městského soudu nelze než dovodit, že soud namítanou neplatnost nezkoumal proto, že nebyla uplatněna v žalobě a tedy včas, nicméně i tak považuje pro tuto otázku za rozhodné, jaký byl stav zapsaný v katastru nemovitostí v době rozhodování žalovaného. V tom se však soud mýlí.

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 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 přezkoumat napadené 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 je 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 nezabýval otázkou platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene proto, že nebyla tato námitka uplatněna v žalobě, 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.

Městský soud se mýlí i v tom, považuje-li pro posuzování otázky platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene za právně významný zápis v příslušném katastru nemovitostí. Soud svým konstatováním v zásadě aproboval závěr, který vyslovil žalovaný ve svém rozhodnutí, totiž, že rozhodnutí o povolení vkladu práva do katastru nemovitostí je pravomocným rozhodnutím, kterým je ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu správce daně vázán, a jež vylučuje možnost úsudku správce daně o případné neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene. Tento závěr je však 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 a 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 pro daňové orgány rozhodnutím o předběžné otázce ve věci platnosti smlouvy o zřízení věcného břemene, jímž by byly podle § 28 odst. 1 věty první daňového řádu 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 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 smlouvy o věcných břemenech 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. Je proto třeba stěžovateli 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, zda je splněn základní předpoklad pro existenci daňové povinnosti stěžovatele.

Vzhledem k absenci posouzení základního předpokladu pro stanovení daňové povinnosti postrádá na významu hodnotit důvodnost ostatních námitek uplatněných kasační stížností, které napadaly 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