



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobce A., s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Davidem Strupkem, advokátem se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001-30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001-30 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností ze dne 10. 10. 2003 se stěžovatel (dále i „žalovaný“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001-30, kterým byly jednak spojeny věci vedené u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 31/2001 a sp. zn. 15 Ca 32/2001 ke společnému projednání s tím, že věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 15 Ca 31/2001, a dále rozhodnuto, že se rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2000. č. j. 7716/140/00/5479/Dv a č. j. 7720/140/005479/Dv zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku soud zejména uvedl, že podle ustanovení § 6 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je předmětem daně darovací bezúplatné nabytí majetku, přičemž majetkem pro účely daně darovací je i jiný majetkový prospěch; zdaněn je tedy majetkový prospěch obdarovanému, tedy i oprávněnému z věcného břemene, který však musí být skutečně poskytnut. Za situace, kdy žalobce v rámci své podnikatelské činnosti uzavřel dvě nájemní smlouvy, ve kterých vstupoval jako nájemce konkrétně vymezených pozemků za účelem umožnění těžby šterkopísku a kdy žalobce vedle těchto smluv uzavřel následně s pronajimateli ještě smlouvy o bezúplatném zřízení věcného břemene na dobu 20-ti let, spočívající ve strpění přístupu na tytéž pozemky za účelem jejich užívání k provádění těžby šterkopísku, je nutno dospět k závěru, že tytéž pozemky, které žalobce užívá z titulu nájemní smlouvy, nemohou být za trvání nájemního vztahu platně přenechány do užívání i z titulu práva odpovídající věcnému břemeni, neboť se jedná o shodný předmět nájmu

i věcného břemene, mezi týmiž smluvními stranami. Závěr žalovaného, že není pro věc rozhodný skutečný stav, ale stav formálně právní, je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V kasační stížnosti žalovaný namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení a toto řízení před soudem trpělo i jinou vadou, důvodem pro podání kasační stížnosti jsou tedy okolnosti uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku soudem považuje žalovaný závěr soudu o nemožnosti účinně sjednat další smlouvou, že tytéž pozemky, které žalobce užívá z titulu nájemní smlouvy, jsou za trvání nájemního vztahu platně přenechány do užívání i z titulu práva odpovídající věcnému břemeni, neboť se jedná o shodný předmět nájmu i věcného břemene, mezi týmiž smluvními stranami. Z obsahu smluv je zřejmé, že bylo zřízeno bezúplatně věcné břemeno, které je vždy ve shodě s ust. § 6 zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí předmětem daně darovací. Skutečnost, že ke zřízení věcného břemene došlo, je ověřena výpisem z katastru nemovitostí, okamžikem vkladu do katastru nemovitostí nastaly účinky takové smlouvy a správce daně nemá jinou možnost, než takový předmět daně darovací dani podrobit. V daném okamžiku si již nemůže v rámci řešení předběžné otázky správce daně činit úsudek odlišný od rozhodnutí orgánu příslušného o takové otázce rozhodovat. Není-li věcné břemeno samotnými účastníky zrušeno, pak účinky jeho zřízení trvají a správce daně je povinen na základě rozhodnutí katastrálního úřadu podrobit předmět daně daňové povinnosti. Stejným principem se měl ve svém rozhodnutí řídit i krajský soud, neboť i on měl dle ust. § 52 odst. 2 s. ř. s. vycházet z rozhodnutí jiných orgánů o předběžných otázkách, protože tak neučinil, došlo k jiné vadě řízení před soudem ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Žalovaný se neztotožňuje s názorem soudu, že by porušil při hodnocení důkazů ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Toto ustanovení dopadá na situace, kdy jeden úkon zastírá druhý. V souzeném případě se však jedná o případ, kdy úkony nejsou simulovány, pouze skutečnost neodpovídá původnímu záměru žalobce.

K samotnému obsahu smluv žalovaný uvádí, že nemovitost byla nejprve pronajata a teprve poté bylo zřízeno věcné břemeno, přičemž smlouva o nájmu byla uzavřena na deset let a věcné břemeno bylo zřízeno na dvacet let, oprávnění vyplývající z obou smluv se tedy nepřekrývala časově. Nadto věcné břemeno spočívalo v povinnosti „strpět přístup na pozemek za účelem užívání najatého pozemku k provádění těžby štěrkopísku“, zatímco předmětem nájemní smlouvy byl pronájem pozemků za dohodnutou cenu a závazek pronajímatele, že nájemci umožní vytěžení štěrkopísku. Obě smlouvy se svým obsahem nevyklučují a pouze posilují právní jistotu žalobce.

K ocenění zřízení bezúplatného břemene žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s ust. § 18 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku. Daň byla vyměřena ze základu, který vycházel z pětinasobku ročního užitku a to k datu nabytí práva k věcnému břemeni, jak bylo smlouvou určeno – na dobu dvaceti let. Jiný způsob nelze dle platné právní úpravy použít, správce daně nemohl přihlídnout, jak tvrdí soud, k tomu, jak dlouho ve skutečnosti subjekt zřízené břemeno užíval.

Pokud vzniklo věcné břemeno bez úplaty na základě smlouvy, žalobci tak vznikl prospěch, jehož hodnota je dána ke dni vzniku věcného břemene, právní účinky smlouvy založily předmět daně, určily poplatníka daně a rovněž výši prospěchu ke dni právních účinků vkladu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek napadený kasační stížností a věc vrátil soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, v němž žalobce tvrdí, že soud nesprávně posoudil právní otázku vzniku bezúplatně zřízeného věcného břemene ve vztahu ke zdanění majetkového prospěchu, jež žalobci tímto měl vzniknout a rovněž tak, že řízení před soudem vykazovalo vady (ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Předmětem daně darovací, je ve shodě s ust. § 6 zákona č. 357/1992 Sb. bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, přičemž majetkem pro účely daně darovací je i jiný majetkový prospěch.

Při aplikaci právní normy je vždy nutno šetřit jejího významu. Aby tedy mohl správce daně přistoupit ke zdanění bezúplatně zřízeného věcného břemene (tedy jiného majetkového prospěchu), musí mít vyřešenu otázku, zda se skutečně jedná o majetkový prospěch, neboť jen takový institut v dané souvislosti podléhá dani darovací, to vše zvláště za situace, že stejné subjekty zřídily dva právní instituty vztahující se ke stejnému předmětu vlastnictví a to dílem i ve stejném rozsahu - tedy institut nájmu a institut bezúplatného zřízení věcného břemene. Není cílem daňového řízení opakovaně podrobit dani plnění, vycházející ze stejné podstaty, je v takovém případě povinností správce daně v rámci předběžné otázky vyřešit v jakém rozsahu oba tyto instituty podléhají zdanění.

Pokud jde o obsah věcného břemene (ust. § 151n obč. zák.), ten spočívá v povinnosti vlastníka zatížené nemovitosti něco trpět, něčeho se zdržet nebo něco konat. Každá z těchto povinností představuje závažné omezení vlastníka zatížené nemovitosti. Jedná se o povinnosti namířené proti vlastníku zatížené nemovitosti, aby se ve výkonu svého vlastnického práva určitým způsobem omezil nebo aby některá z práv patřících k obsahu vlastnictví po dobu trvání věcného břemene zčásti nebo zcela nevyužíval. Jestliže vlastník zatíženého pozemku má něco trpět, týká se to práva užívat předmět svého vlastnictví, popřípadě požívat jeho plody a užitky. Tato práva jsou pak z úplnosti vlastnictví k zatíženému pozemku zcela nebo zčásti odštěpena ve prospěch subjektu, jemuž náleží oprávnění odpovídající věcnému břemenu. Vzhledem k tomu, že věcná břemena patří mezi tzv. věcná práva k věci cizí, je jejich funkcí zajištění oprávněnému subjektu příslušné právo k cizí věci, které se realizuje tak, že vlastník zatížené věci je ve svém vlastnickém právu omezen stanovenými způsoby.

V souzeném případě je obsahem bezúplatně zřízeného věcného břemene povinnost „strpět přístup na pozemek za účelem užívání najatého pozemku k provádění těžby štěrkopísku.“

Podle ust. § 664 občanského zákoníku je pronajímatel povinen přenechat pronajatou věc nájemci ve stavu způsobilém smluvenému užívání, nebo nebyl-li způsob užívání smluven, užívání obvyklému, a v tomto stavu ji svým nákladem udržovat. V daném případě byl dle nájemní smlouvy předmětem nájemního vztahu „závazek pronajímatele, že nájemci pronajme a touto smlouvou již pronajal předmětné pozemky za dohodnutou cenu a umožní nájemci postupně vytěžit štěrkopísek na předmětných pozemcích...“ a právě za sjednaný předmět nájmu v tomto uvedeném rozsahu byla dohodnuta cena.

Rozdíl obsahu obou smluv je tedy zřejmý.

Obsahem smlouvy o zřízení věcného břemene bylo strpění přístupu na pozemek a to za určitým účelem, nájemní smlouvou byly pronajaty pozemky a umožnění těžby štěrkopísku, to vše za dohodnutou cenu. Oba právní instituty se tedy překrývají jen zčásti.

Jak je z uvedeného zřejmé, právní prostředí tak vytváří formy, jejichž účelem je zabezpečit vhodné využití souboru užitných hodnot věcí. K zajištění těchto cílů slouží buď typické obligační instituty (nájem, půjčka), nebo jsou takovými prostředky i věcná břemena. Jak je z výše uvedeného zřejmé, předmět obou institutů byl zčásti shodný, přičemž institut věcného břemene tak zajišťuje v daném případě pouze přístup na uvedené nemovitosti, a to právně silnějším způsobem, než je tomu v souvislosti s výkonem práva nájmu těchto nemovitostí. Právo odpovídající věcnému břemenu je právem absolutním, které působí *erga omnes* a lpí na zatížené nemovitosti, zatímco oprávnění nájemce mají relativní povahu, tj. působí toliko *inter partes*. Uvedeným způsobem musí tedy i správní orgán přistoupit k posouzení výše majetkového prospěchu, který zřízením věcného břemene umožněním vstupu na pozemek žalobci vznikl, a to nad rámec, který již byl upraven smlouvou nájemní.

„Majetkový prospěch“, který žalobci vzniká užíváním nemovitosti v rozsahu upraveném smlouvou nájemní, (za něž žalobce platí pronajímateli nájemné, které podléhá zdanění u příjemce), nemůže tak být již v daném případě součástí „majetkového prospěchu“ vzniklému žalobci zřízením věcného břemene, jež spočívá v právu vstupu na předmětné nemovitosti.

Prostory, jež oprávněná osoba užívá z titulu práva odpovídajícího věcnému břemenu, nemohou být za trvání věcného břemene vlastníkem, kterého věcné břemeno omezuje, platně (znovu) přenechány do užívání nájemní smlouvou, byť by šlo o smlouvu uzavřenou s nositelem práva odpovídajícího věcnému břemenu (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 20. 12. 2000, sp. zn. 20 Cdo 1265/98, R 19/2002). Je tomu tak proto, že takovému postupu brání skutečnost, že daná nemovitost je již zatížena věcným břemenem, a to ve stejném rozsahu. V opačném případě se však již taková zásada zpravidla neuplatní. I kdyby byla nejprve uzavřena nájemní smlouva a poté sjednáno věcné břemeno k témuž předmětu (nemovitosti) a v témže rozsahu mezi týmiž stranami, pak za situace, kdy sjednání věcného břemene poskytuje silnější ochranu nositeli práva k cizí věci, není možné bez dalšího prohlásit sjednání věcného břemene za neplatný právní úkon. Právě v těchto dimenzích je spatřován rozdíl mezi uvedenými případy.

Závěr krajského soudu, že zřízení věcného břemene je neplatným právním úkonem, je tedy nesprávný.

Námítka stěžovatele, že soud nemohl vyslovit neplatnost právního úkonu, neboť je vázán rozhodnutím orgánu k tomu příslušnému, je již v této souvislosti nerelevantní.

Je však třeba poznamenat, že soud otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu, může posoudit sám, pokud bylo však o takové otázce vydáno příslušným orgánem rozhodnutí, soud z něho vychází (§ 135 o. s. ř.). V daném případě tak mohl soud v rámci úvahy a rozhodnutí o věci samé rozhodnout i o případné neplatnosti právního úkonu (zřízení věcného břemene), neboť o platnosti takového úkonu nerozhodl jiný, k tomu příslušný orgán.

Podle ust. § 5 zákona č. 265/1992 Sb. o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem katastrální úřad v řízení o povolení vkladu před svým rozhodnutím zkoumá, zda navrhovanému vkladu není na překážku stav zápisů v katastru, navrhovaný vklad je odůvodněn obsahem předložených listin, právní úkon týkající se převodu vlastnického práva nebo zřízení nebo zániku jiného práva je určitý a srozumitelný, právní úkon je učiněn v předepsané formě, účastníci řízení jsou oprávněni nakládat s předmětem právního úkonu, účastník řízení není omezen právními předpisy, rozhodnutím soudu nebo rozhodnutím státního orgánu ve smluvní volnosti týkající se věci, která je předmětem právního úkonu, k právnímu úkonu účastníka řízení byl udělen souhlas podle zvláštního předpisu, přičemž katastrální úřad tyto skutečnosti zkoumá ke dni podání návrhu na vklad. Tímto rámcem je současně určen rozsah rozhodování příslušného orgánu o věci. Jak je zřejmé z uvedeného, není předmětem rozhodování katastrálního úřadu rozhodovat o platnosti či neplatnosti smluv, zvláště pak za situace, že se nemusí dozvědět (zpravidla ani nedozví) o smlouvách, které zápisu do katastru nemovitostí nepodléhají. Nebylo tedy předmětem rozhodnutí katastru nemovitostí, zda smlouva o zřízení věcného břemene je platná či nikoli a bylo proto právem soudu tuto otázku posoudit, a to zvláště za situace, věděl-li o pochybnostech majících vliv na posuzovanou věc, které chtěl odstranit.

Pokud tedy soud v předcházejícím řízení posuzoval platnost či neplatnost smlouvy, a to pro účely řešení meritorní otázky předmětu daně darovací, nejedná se o stěžovatelem namítanou vadu řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z výše uvedených důvodů nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele v důvodu jím podřazeném pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V novém řízení je soud povinen žalobou napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumat tedy též z toho pohledu, zda žalovaný rozlišil mezi oběma právními instituty a pro účely daně darovací zda vzal v úvahu jen „skutečný majetkový prospěch“. Neboť jen ten je v tomto případě předmětem daně darovací. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavřel, že shledal námitky uplatněné stěžovatelem, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., důvodnými.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.);

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. 9. 2004

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu