



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, Václavské nám. 43, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2003, č. j. FŘ – 3792/14/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 6 Ca 256/2003 – 38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2004, č. j. 6 Ca 256/2003 – 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) se včasnou kasační stížností 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“) dne 13. 1. 2003 pod č. j. 6042/03/001962/1054.

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 (a 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 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.

Stěžovatel dále soudu vytýká, že neprovedl navržené důkazy, jimiž mělo být prokázáno, že věcné břemeno mělo sloužit 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 M., 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 26. 3. 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 26. 3. 1998 byla mezi stěžovatelem jakožto oprávněným a společností M., spol. s r. o., jakožto povinným, uzavřena smlouva o zřízení věcného břemene. Povinný byl při uzavření smlouvy zastoupen stěžovatelem na základě plné moci ze dne 19. 3. 1998, zmocňující jej u konkrétně uvedených nemovitostí zřídit věcná břemena, včetně podpisu smluv o jejich zřízení a navrhopat je k zápisu do katastru; Plná moc byla podepsána jednatelem společnosti M., spol. s r. o. dne 18. 3. 1998 a podpis je ověřen notářkou. Ve smlouvě o zřízení věcného břemene jsou 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, na dobu určitou, a to padesáti let. Kopie této smlouvy, ověřená Katastrálním úřadem v Liberci, je součástí správního spisu spolu s kopií plné moci.

Zástupkyni stěžovatele byla dne 31. 10. 2000 doručena výzva správce daně k podání daňového přiznání, vydaná podle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), v níž byl stěžovatel poučen o následcích, pokud daňové přiznání ve stanovené lhůtě nepodá. Žádné následné podání stěžovatele se ve správním spise nenachází. Správce daně poté vydal dne 13. 1. 2003 platební výměr, kterým vyměřil stěžovateli daň darovací ve výši 769 870 Kč. Stěžovatel podal odvolání, ve kterém nesouhlasil zejména s existencí důvodu k vyměření daně darovací. Věcné břemeno jednak bylo zřízeno za účelem zajištění pohledávek stěžovatele za společností M., spol. s r. o., a navíc dodatkem smlouvy bylo od počátku sjednáno za úplatu 10 000 Kč. Odvolatel 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 vázící se k předmětu daně. K odvolání stěžovatel přiložil dodatek smlouvy o zřízení věcného břemene ze dne 26. 3. 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 18. 3. 1998 stěžovatel, zastoupený jednatelem stěžovatele (též jednajícím 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, námitku stěžovatele shledal proto neopodstatněnou. Žalovaný rovněž neakceptoval námitku o úplatnosti zřízení věcného břemene; správce daně obdržel smlouvu o zřízení věcného břemene dne 26. 3. 1998 s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, podle níž bylo věcné břemeno zřízeno bezplatně, o existenci dodatku smlouvy se žalovaný dozvěděl až z odvolání proti platebnímu výměru. Nemůže proto souhlasit s názorem žalobce, že nebyl důvod k zahájení řízení o vyměření daně darovací. Postup správce daně shledal souladným se zákonem a byly splněny podmínky k vyměření daně podle pomůcek dle § 44 odst. 1 daňového řádu.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, ve které namítal shodné skutečnosti jako v odvolání proti platebnímu výměru. Při jednání 29. 6. 2004 poukázal též na absolutní neplatnost smlouvy o zřízení věcného břemene, neboť obdobné smlouvy tak posoudily soudy v občanskoprávních sporech, jimiž se domáhal vyklizení nemovitostí.

Městský soud v Praze žalobu jako nedůvodnou zamítl.

K námitce neexistence důvodu pro vyměření daně poukázal na to, že správce daně obdržel pouze smlouvu o zřízení bezúplatného věcného břemene, nelze z ní dovodit, že jejím účelem bylo zajištění pohledávky žalobce vůči společnosti M., spol. s r. o., byl tak dán základní předpoklad pro vznik povinnosti stěžovatele podat daňové přiznání. Dodatek ke smlouvě pak soud shledal právním úkonem uzavřeným dodatečně za účelem vyhnutí se daňové povinnosti; tuto účelovost soud dovozuje jak z obsahu smlouvy a jejího dodatku, ale též z jednání žalobce.

K namítané neplatnosti smlouvy o zřízení věcného břemene soud uvedl, že tuto námitku stěžovatel neuplatnil v daňovém řízení ani v žalobě, soud proto tyto důvody pro své rozhodnutí o věci nezvažoval. Dodal, že zastává navíc 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 břemenu. Stěžovatel nereagoval na výzvu správce daně, byly splněny předpoklady pro vyměření daně dle § 44 odst. 1 daňového řádu dle pomůcek a žalovaný rozhodnutí přezkoumal správně dle § 50 odst. 5 daňového řádu pouze z hlediska, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení základu daně. Při ocenění práva odpovídajícího věcnému břemenu postupoval správce daně v souladu s § 18 odst. 1 a 3 zákona o oceňování majetku, otázka, zda stěžovatel nemovitosti fakticky užíval, není při oceňování věcného břemene významná. 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 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 stěžovatelovou 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 přihlídnout i bez návrhu, a dále vytýká, že soud a též i žalovaný měl přihlídnout k dodatku smlouvy, z něhož vyplývá, že věcné břemeno bylo zřízeno 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 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 kterého 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 přihlídnout. 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 správce daně 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 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 patrné, 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 přihlídnout k jemu neznámému dodatku o zpoplatnění 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 nepodstatná 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 povinností 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 oprávněném 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 tímž 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 tímž 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. Jestliže v řízení takové otázky, bylo na žalovaném, aby v předmětné věci postupoval podle § 28 daňového řádu. Bylo proto na žalovaném, aby nejprve ověřil, zda o otázce platnosti smlouvy rozhodl příslušný orgán, v takovém případě by byl jeho rozhodnutím vázán. Za takové rozhodnutí 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 - společností M., 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. Jestliže tak žalovaný učinil, 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.

I v podané žalobě žalobce namítal neexistenci daňové povinnosti z důvodů, jež namítal již v odvolacím řízení. Ačkoliv námitku neplatnosti předmětné smlouvy stěžovatel výslovně formuloval až při jednání, tedy až po lhůtě k podání žaloby, soud pochybil, jestliže se jí odmítl zabývat pro její opožděné uplatnění.

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 vyznačil (§ 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 jejich následků nejprve dovolávat některý z účastníků, soud, ev. jiný orgán, přihlíží k takové neplatnosti z úřední povinnosti (ex offio), 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. 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 nad rámec svého odmítavého stanoviska k stěžovatelově námitce městský soud podotkl, svůj právní názor, že pokud příslušný správní orgán pravomocně rozhodl ve věci vkladu práva zřízení věcného břemene, nemůže správní orgán a ani soud posuzovat platnost či neplatnost právního úkonu jímž bylo toto právo zřízeno, mýlí se. 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 pochybil, jestliže odmítl zkoumat základní předpoklad vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, a je zde tak 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 první 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 31. srpna 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu