



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce **MUDr. J. S.**, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí ze dne 11. 8. 2003, č. j. FŘ/6269/110/2003, č. j. FŘ/6270/110/2003, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 12. 2005, č. j. 31 Ca 129/2003 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 11. 8. 2003 zamítl žalovaný odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Hradci Králové dne 15. 3. 2001 na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 766 920 Kč. Tato daňová povinnost měla žalobci jako společníkovi veřejné obchodní společnosti J. vzniknout z příjmu z prodeje nemovitostí, neboť veřejná obchodní společnost J. prodala na základě kupní smlouvy ze dne 29. 1. 1997 společnosti J. m., s. r. o., několik nemovitostí v katastrálním území Pardubice.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Hradci Králové, v níž tvrdil, že v období od 12. 7. 1990 do 20. 4. 1998 byl společníkem veřejné obchodní společnosti J. Statutárním orgánem této společnosti byli všichni společníci, přičemž ve společenské smlouvě bylo ujednáno, že společníci podepisují za společnost nerozlučně v působnosti kolektivního statutárního orgánu, ledaže by jeden ze společníků měl k zastupování udělenou zvláštní plnou moc. Předmětnou kupní smlouvu

ze dne 29. 1. 1997 však za veřejnou obchodní společnost J. podepsal pouze společník J. N., který k takovému jednání neměl udělenou plnou moc; žalobce tuto smlouvu nepodepsal. Dle názoru žalobce je proto předmětná kupní smlouva absolutně neplatná, neboť k platnosti by byl nutný podpis všech společníků, k čemuž žalovaný odmítl přihlídnout. Žalobci tak nemohla vzniknout daňová povinnost ve výši předepsané žalovaným.

Krajský soud v Hradci Králové nejprve řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného přerušil, neboť žalobce současně podal k Okresnímu soudu v Pardubicích žalobu na určení vlastnického práva k nemovitostem zcizovaným v předmětné kupní smlouvě. Okresní soud v Pardubicích ve svém rozsudku ze dne 13. 4. 2004 posoudil uvedenou kupní smlouvu jako absolutně neplatnou pro rozpor se zákonem; k převodu vlastnického práva k prodáváním nemovitostem tak dle jeho názoru nikdy nedošlo. V odvolacím řízení pak Krajský soud v Hradci Králové rozsudek okresního soudu změnil tak, že určovací žalobu zamítl s odůvodněním, že žalobce neprokázal naléhavý právní zájem.

Krajský soud v Hradci Králové následně v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného pokračoval a v rozsudku ze dne 9. 12. 2005 rozhodnutí žalovaného zrušil společně s rozhodnutím Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 15. 3. 2001 pro nezákonnost, neboť shledal, že předmětná kupní smlouva je absolutně neplatná. Vlivem neplatného právního úkonu nedošlo k převodu vlastnického práva k nemovitostem na kupující společnost J. m., s. r. o., tudíž ani společníkům prodávající veřejné obchodní společnosti J. nevznikl zisk. Žalobci proto ani nemohl vzniknout příjem podle § 7 odst. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Žalovaný poté napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá, že soud udělil účastníkům chybné poučení o opravném prostředku. Řízení bylo totiž zahájeno podle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, podle něž je proti rozsudku přípustná kasační stížnost, přesto soud uvedl v rozsudku poučení o tom, že dle § 250j odst. 4 o. s. ř. není proti tomuto rozhodnutí přípustný opravný prostředek.

Dále se žalovaný domnívá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, pokud jde o hodnocení absolutní neplatnosti smlouvy o prodeji nemovitostí mezi veřejnou obchodní společností J. a společností J. m., s. r. o. Žalovaný namítá, že soud při hodnocení neplatnosti nepřihlédl k tomu, že žádná z obchodních společností se neplatnosti tohoto právního úkonu nedovolala a s výjimkou žalobce tak neučinila ani žádná z fyzických osob s těmito společnostmi spojených. Od vkladu vlastnického práva k uvedeným nemovitostem byla smlouva zpochybněna pouze jedinou osobou – žalovaným, a to v roce 2000 výlučně v souvislosti s daňovým řízením o jeho daňové povinnosti. Dále v katastru nemovitostí je až dosud zapsáno vlastnictví pro kupující společnost J. m., s. r. o., a tato společnost si také nákup těchto nemovitostí zanesla do svého účetnictví. Dále dva ze čtyř společníků prodávající společnosti byli právního úkonu přímo účastni, byť jeden z nich vystupoval jako jednatel kupující společnosti. Za existence tohoto pokojného stavu nepovažoval žalovaný za vhodné se v daňovém řízení k platnosti předmětné smlouvy vyslovovat.

Konečně žalovaný namítá, že posouzení platnosti předmětné kupní smlouvy nebylo v daném případě nezbytným předpokladem ke stanovení daňové povinnosti. Správce daně v daňovém řízení totiž vychází vždy ze stavu skutečného nikoliv stavu formálního (§ 2 odst. 7 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Rozhodné je, zda žalobci skutečně vznikl zdanitelný příjem. Aby byl příjem podroben zdanění, není rozhodné, zda pochází z formálně platného či bezvadného právního úkonu.

I příjem, který má charakter bezdůvodného obohacení, je za splnění zákonem stanovených podmínek podroben zdanění. Dojde-li posléze k jeho vrácení, je tato skutečnost opět daňově zohledněna v příslušném zdaňovacím období, kdy k vrácení došlo. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na ustanovení zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, řešící předmětný problém. Podle názoru žalovaného bylo v daňovém řízení zjištěno, že žalobci skutečně zdanitelný příjem na základě shora zmiňované kupní smlouvy vznikl. Případné neshody mezi společníky obchodní společnosti nemohou být přenášeny do daňového řízení a v něm řešeny.

Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost není důvodná.

K námitce žalovaného týkající se chybného poučení o opravném prostředku Nejvyšší správní soud uvádí, že soudní řád správní v § 54 odst. 2 stanoví, že písemné vyhotovení rozsudku musí, mimo další zákonem stanovené náležitosti, obsahovat i poučení o opravném prostředku. Obdobnou náležitost musí podle § 55 odst. 5 s. ř. s. obsahovat i písemné vyhotovení usnesení. Na rozdíl od občanského soudního řádu (§ 204 odst. 2, § 240 odst. 3) však s. ř. s. neobsahuje úpravu, která by stanovila řešení pro případ, kdy soud této povinnosti nedostojí a účastníka o opravných prostředcích nepoučí nebo jej poučí nesprávně o lhůtě a soudu, u něhož lze opravný prostředek podat. Nejvyšší správní soud již ve svém dřívějším rozhodnutí (srov. usnesení ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 As 25/2005 - 70) vyslovil, že uvedenou situaci lze vyřešit za použití analogie s úpravou obsaženou v občanském soudním řádu v souvislosti s dovoláním (§ 240 odst. 3), které je institutem nejbližším kasační stížnosti. Lhůta stanovená v § 240 odst. 3 o. s. ř. prodlužuje při vadném poučení lhůtu k podání dovolání dvojnásobně. V témže poměru k obecné délce lhůty k podání kasační stížnosti je proto třeba aplikovat § 240 odst. 3 o. s. ř. na lhůtu k podání kasační stížnosti v případě vadného poučení; jestliže tedy soudní řád správní stanoví k podání kasační stížnosti lhůtu dvoutýdenní (§ 106 odst. 2), v důsledku vadného poučení je třeba za včasnou považovat takovou kasační stížnost, která je podána ve lhůtě čtyř týdnů po doručení rozhodnutí. V dané věci stěžovatel podal kasační stížnost ve standardní dvoutýdenní lhůtě; pokud by ji podal opožděně, řídil by se Nejvyšší správní soud právním názorem výše uvedeným o prodloužení této lhůty na čtyři týdny.

Určující je také skutečnost, že soud je vázán vyhlášeným zněním rozsudku (§ 49 odst. 9 s. ř. s.), který byl v projednávaném případě vyhlášen vyvěšením zkráceného písemného vyhotovení bez odůvodnění na úřední desce soudu (§ 49 odst. 11 s. ř. s.). Ze soudního spisu pak vyplývá, že zkrácené písemné vyhotovení obsahovalo správné poučení o možnosti podat kasační stížnost; chybně uvedené poučení ve stejnopisu rozsudku doručeném žalovanému je tak zřejmě pouze chybou v psaní. Práva žalovaného vadným poučením krajského soudu nebyla nijak dotčena; navíc z chybného poučení o opravném prostředku nelze dovozovat nesprávnost celého rozhodnutí, resp. jeho nezákonnost či vadu řízení, pro kterou by bylo nutné rozhodnutí krajského soudu zrušit, a Nejvyšší správní soud proto shledal tuto námitku žalovaného jako nedůvodnou.

K otázce posouzení platnosti kupní smlouvy ze dne 29. 1. 1997 pak Nejvyšší správní soud uvádí toto: obchodní zákoník ve znění účinném v den podpisu kupní smlouvy stanovil

v § 85, že statutárním orgánem veřejné obchodní společnosti je každý ze společníků, pokud společenská smlouva nestanoví, že jednají společně. Jak vyplývá ze společenské smlouvy veřejné obchodní společnosti J. založené ve správním spisu, obsahovala tato ustanovení o tom, že společníci vedou společnost nerozlučně účastí v kolektivním statutárním orgánu, přičemž do působnosti tohoto orgánu patří rozhodování o majetku společnosti a nakládání s ním, zejména koupi nebo prodeji nemovité nebo movité věci v pořizovací hodnotě vyšší než 500 000 Kč (čl. VI. odst. 1). Dále společenská smlouva stanovila, že společníci podepisují za společnost nerozlučně v působnosti kolektivního statutárního orgánu, ledaže by jeden ze společníků byl k zastupování společnosti pověřen zvláštní plnou mocí udělenou kolektivním statutárním orgánem (čl. VII. odst. 1). Jelikož kupní smlouva ze dne 29. 1. 1997 byla za veřejnou obchodní společnost J. podepsána pouze společníkem J. N., který nebyl k takovému jednání zmocněn kolektivním statutárním orgánem, nelze dospět k jinému závěru, než že předmětná smlouva je neplatná, a to absolutně podle § 39 občanského zákoníku.

K problematice absolutně neplatných právních úkonů se vyjádřil i Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 91/98, v němž 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.

Jak je tedy výše uvedeno, k absolutní neplatnosti právního úkonu musí přihlížet soudy a státní orgány z moci úřední; není třeba se jí výslovně dovolávat. Nelze proto akceptovat námitku žalovaného, že žádná z dotčených obchodních společností se neplatnosti tohoto právního úkonu nedovolala a s výjimkou žalobce tak neučinila ani žádná z fyzických osob s těmito společnostmi spojených, ani že od vkladu vlastnického práva k uvedeným nemovitostem byla smlouva zpochybněna pouze jedinou osobou – žalovaným, a to v roce 2000 výlučně v souvislosti s daňovým řízením o jeho daňové povinnosti. Přisvědčit nelze ani námitce, že v katastru nemovitostí je až dosud zapsáno vlastnictví pro kupující společnost J. m., s. r. o. Katastrální orgán totiž 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 kupní smlouvy, jímž by byly podle § 28 odst. 1 věty první daňového řádu vázány; žalovaný měl naopak povinnost platnost předmětné kupní smlouvy posoudit sám. Jako irelevantní se také jeví námitka, že kupující společnost si nákup těchto nemovitostí zanesla do svého účetnictví, neboť záznam v účetních knihách nemůže ovlivnit platnost právního úkonu, jakým je kupní smlouva. Absolutní neplatnost předmětné kupní smlouvy nemůže zhojit ani skutečnost, že dva ze čtyř společníků prodávající společnosti byli tohoto právního úkonu přímo účastni, když zákon požaduje podpis všech společníků. Rovněž povinnost správního orgánu přihlídnout k absolutní

neplatnosti právního úkonu ex offio nelze obcházet tvrzením o pokojném stavu, neboť v právním státě není přípustné tolerovat neplatné právní úkony a připouštět plnění z nich, a už vůbec ne v případě, kdy by se měl takové tolerance dopouštět orgán státní správy. Uvedené námitky žalovaného jsou tedy nedůvodné.

Co se týče námitky žalovaného, že posouzení platnosti předmětné kupní smlouvy není v dané věci podstatné, neboť rozhodné je, zda žalobci skutečně vznikl zdanitelný příjem, jelikož i příjem, který má charakter bezdůvodného obohacení, je za splnění zákonem stanovených podmínek podroben zdanění, pak je tato nepřipustná. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, opírá-li se pouze o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Kasační řízení je založeno na přezkumu soudních rozhodnutí, a pokud se správní soud prvního stupně k námitce uváděné v kasační stížnosti nemohl vyjádřit, protože nebyla v řízení před ním vyslovena, nemůže ani kasační soud posuzovat, zda se soud s takovou námitkou vypořádal správně a v souladu se zákonem. Jelikož žalovaný uvedenou námitku v řízení před krajským soudem neuplatnil, nemůže se jí Nejvyšší správní soud zabývat.

Žalovaný se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalobci pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu