



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **V. L.**, zastoupené JUDr. Alešem Pillere, advokátem se sídlem Veselá 237/37, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2002, č. j. 7850/01/FŘ/150, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 112/2008 - 74,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 112/2008 - 74, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně uzavřela dne 21. 1. 1997 se společností ZEOB-LACZKO s. r. o. (dále jen „společnost“) smlouvu o půjčce, na jejímž základě půjčila společnosti částku ve výši 1 500 000 Kč. Následně dne 31. 3. 1999 uzavřela se společností zástavní smlouvu, podle níž bylo žalobkyni k zajištění uvedeného dluhu zřízeno zástavní právo na několika nemovitostech ve vlastnictví společnosti. Konečně dne 7. 9. 1999 uzavřela žalobkyně se společností smlouvu o bezúplatném převodu nemovitosti, podle níž společnost převedla do vlastnictví žalobkyně nemovitosti specifikované ve zmiňované zástavní smlouvě, čímž mělo dojít k uspokojení nároků žalobkyně ze zástavní smlouvy. Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) posoudil smlouvu o bezúplatném převodu nemovitosti podle obsahu jako kupní smlouvu a v souladu s § 9 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, vyměřil společnosti daň z převodu nemovitostí ve výši 75 000 Kč. Jelikož společnost daňový nedoplatek neuhradila, vyzval správce daně k jeho úhradě žalobkyni jako ručitelku podle § 8 odst. 1 písm. a) téhož zákona ve spojení s § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Odvolání žalobkyně proti výzvě správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 2. 2002, č. j. 7850/01/FŘ/150.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 26. 5. 2004, č. j. 29 Ca 102/2002 - 27, zamítl, neboť žalobkyně neuváděla žádnou z námitek, které daňový řád v tehdejší § 57 odst. 5 pro daňové ručitele vymezoval. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 31. 3. 2008, č. j. 1 Afs 102/2004 - 64, zrušil rozsudek

krajského soudu s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (<http://nalus.usoud.cz>), který ustanovení § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb. označil za protiústavní: jeho aplikace krajským soudem v projednávaném případě proto byla neudržitelná. Krajský soud tedy pokračoval v řízení a novým rozsudkem ze dne 31. 7. 2009, č. j. 29 Ca 112/2008 - 74, žalobu opět zamítl. Ztotožnil se přitom se závěry správce daně a žalovaného, že smlouva o bezúplatném převodu nemovitosti byla smlouvou úplatnou, na jejímž základě byla správně vyměřena daň z převodu nemovitostí. Úplata spočívala v hodnotě pohledávky, tj. ve výši uzavřené půjčky.

Proti rozsudku krajského soudu brojila žalobkyně další kasační stížností, v níž nesouhlasila se závěry krajského soudu. Podle žalobkyně společnost žádnou hodnotu pohledávky nezískala, naopak ztratila hodnotu nemovitostí, které do okamžiku bezúplatného převodu vlastnila. Faktický stav byl tedy takový, že žalobkyně získala namísto peněz nemovitosti, takže je na tom fakticky hodnotově stejně, a společnost získala namísto nemovitostí hodnotu peněz. Zákonodárce jistě neměl na mysli vybírat daň z převodu nemovitostí z takových smluv, které znamenají realizaci zástavního práva, resp. smluv, které neznamenají pro žádného z účastníků zisk jakékoliv majetkové hodnoty. Daň mohla být dle žalobkyně vyměřena maximálně z hodnoty nemovitosti převyšující výši dluhu, k čemuž navrhovala provedení znaleckého posudku. Rovněž podotkla, že správce daně, ještě než se obrátil na ručitele, měl podniknout více právních kroků pro vymožení pohledávky u dlužníka, a ne se okamžitě obracet na ručitele. Z těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a blíže odkázal na své vyjádření k žalobě. K námitce nedostatečnosti kroků učiněných správcem daně k vymožení daňového nedoplatku po daňovém dlužníkovi pak odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda je podaná kasační stížnost přípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něž je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná i přesto, že rozhodnutí krajského soudu již bylo jednou zdejší soudem zrušeno. V předchozím řízení o kasační stížnosti se totiž Nejvyšší správní soud nezabýval zákonností postupu daňových orgánů a otázkami vztahujícími se ke správnosti vyměření daně: na tyto otázky žalobkyně nedostala odpověď a zdejší soud v tomto ohledu rovněž nijak nezavázal Krajský soud v Brně svým právním názorem. Odmítnutí kasační stížnosti by v takovém případě znamenalo zřejmý zásah do práv žalobkyně na spravedlivý proces a soudní ochranu zakotvených v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod (srov. též nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, <http://nalus.usoud.cz>). Jako nepřipustnou však zdejší soud shledal námitku žalobkyně, že správce daně měl podniknout více kroků k vymožení daňového nedoplatku u dlužníka, než se obrátil na žalobkyni jako na ručitele. Tuto námitku uplatnila žalobkyně poprvé až v kasační stížnosti, ač jí mohla uvést již v řízení před krajským soudem, a Nejvyšší správní soud se jí proto nemůže zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud při posuzování důvodnosti kasační stížnosti vyšel z následujících úvah. 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 (blíže viz též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, publikované pod č. 1546/2008 Sb. NSS).

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. Setrvalá judikatura Ústavního soudu ohledně povinnosti soudů přihlížet k absolutní neplatnosti z úřední povinnosti je potvrzena rovněž řadou jeho nálezů z poslední doby, např. v nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/2007 (<http://nalus.usoud.cz>) Ústavní soud vyslovil, že „[t]éž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přiblížit z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby.“

Je proto povinností soudu, přezkoumává-li rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, kde předmětem zdanění je úplatné 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. Je nicméně vhodné dodat, že 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 (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2006, č. j. 1 Afs 101/2005 - 70, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud dále poukazuje na úpravu zástavního práva v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. V době uzavření zástavní smlouvy a smlouvy o bezúplatném převodu nemovitosti stanovil § 151f občanského zákoníku, že není-li zajištěná pohledávka řádně a včas splněna, může zástavní věřitel u soudu navrhnout prodej zástavy, případně zástavu zpeněžit ve veřejné dražbě. Pod pojmem uspokojení ze zástavy tak měl občanský zákoník na mysli bezpochyby pouze její zpeněžení, a to jedním ze dvou stanovených způsobů, přičemž výtěžek do výše pohledávky zajištěné zástavou poté připadl zástavnímu věřiteli. Z povahy ustanovení § 151f občanského zákoníku bylo přitom zřejmé, že se jedná o ustanovení kogentní, od něž se nelze odchytil (srov. § 2 odst. 3 téhož zákona). Smlouva (dohoda, ujednání), jejímž skutečným smyslem bylo sjednání tzv. propadné zástavy (uspokojení pohledávky zástavního věřitele tím, že mu případně zástava do vlastnictví), byla v rozporu se způsoby uspokojení ze zástavy a s účelem zástavního práva tak, jak jej stanovil zákon (srov. tehdejší § 151a občanského zákoníku), a tedy pro rozpor se zákonem zákona neplatná podle ustanovení § 39 občanského zákoníku. Ačkoliv úprava zástavního práva v občanském zákoníku prošla do současné doby mnohými změnami, jeho podstata změněna nebyla; současný § 169 písm. e) občanského zákoníku pak dokonce výslovně označuje za neplatná taková ujednání,

podle nichž při prodlení s plněním zajištěné pohledávky zástava propadne zástavnímu věřiteli, nebo si ji zástavní věřitel může ponechat za určenou cenu.

Závěr o absolutní neplatnosti právního úkonu, jehož smyslem je sjednání propadné zástavy, vyplývá z konstantní judikatury civilních soudů, zejména Nejvyššího soudu (srov. rozsudek ze dne 5. 5. 2009, sp. zn. 21 Cdo 2204/99, publikovaný v Soudní judikatuře pod č. 131/2000, nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 2. 2006, sp. zn. 29 Odo 728/2003, publikovaný v Soudní judikatuře pod č. 96/2006), a byl potvrzen rovněž v několika nálezech Ústavního soudu (viz náleze ze dne 1. 4. 2003, sp. zn. II. ÚS 119/01, nebo ze dne 8. 8. 2006, sp. zn. IV. ÚS 383/05, oba dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). V posledním z těchto nálezů Ústavní soud označil propadnou zástavu jako institut, který nelze z ústavního hlediska aprobovat, jelikož se jedná o nepřijatelný a neproporcionální zásah do vlastnického práva.

V projednávaném případě krajský soud k neplatnosti smlouvy o bezúplatném převodu nemovitosti ze dne 7. 9. 1999 v odůvodnění svého rozhodnutí nic neuvedl; v souladu s výše zmiňovanou judikaturou je proto třeba uzavřít, že si tuto otázku implicitně posoudil tak, že tato smlouva absolutně neplatná není. Nejvyšší správní soud (konkrétně jeho rozšířený senát) nicméně v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, publikovaném pod č. 1301/2007 Sb. NSS, konstatoval, že je při posuzování právních úkonů vždy třeba zkoumat soulad vůle s jejím projevem. „*[K]líčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak neshoda vůle a jejího projevu, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kritéria vědomá či nevědomá*“. S ohledem na dlouhodobou setrvalou judikaturu Nejvyššího soudu a Ústavního soudu k problematice propadné zástavy a s ohledem na zásadní význam otázky platnosti smlouvy o bezúplatném převodu nemovitosti pro stanovení daně z převodu nemovitostí je zřejmé, že krajský soud měl posoudit poměr mezi vůlí smluvních stran smlouvy o bezúplatném převodu nemovitosti (tedy, co bylo jejich úmyslem při uzavírání smlouvy) a jejího projevu (tedy obsahem smlouvy). Zjistil-li by krajský soud, že panuje shoda vůle a projevu vůle v tom smyslu, že předmětnou smlouvou chtěly smluvní strany sjednat propadnou zástavu, musel by z toho ve světle zmiňované judikatury vyvodit patřičné závěry ohledně absolutní neplatnosti takové smlouvy. Jelikož však krajský soud v projednávané věci toto neučinil a poměr mezi vůlí a jejím projevem nezkoumal, neboť takový postup soudu nelze vyčíst ani z jeho rozsudku ani ze soudního spisu, zatížil řízení vadou, neboť pak ani nemohl implicitně dospět k závěru, že smlouva o bezúplatném převodu nemovitosti je platným právním úkonem. Jelikož tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, přistoupil Nejvyšší správní soud ke zrušení rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Bude tedy na krajském soudu, aby v novém řízení posoudil (případně ve spolupráci se stranami sporu) poměr mezi vůlí smluvních stran smlouvy o bezúplatném převodu nemovitosti a jejího projevu. Pokud by dospěl k závěru, že úmyslem smluvních stran bylo uzavřít smlouvu o propadné zástavě, a tudíž že tato smlouva je absolutně neplatná, bude jeho povinností z tohoto pohledu posoudit i zákonnost správcem daně vyměřené daně z převodu nemovitostí. Jelikož na posouzení této otázky závisí zákonnost vyměřené daně, považuje Nejvyšší správní soud za předčasné vyjadřovat se k dalším žalobkyní uplatněným kasačním námitkám.

V souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém řízení i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 2. prosince 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu