



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **Ing. J. S.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2006, č. j. 31 Ca 7/2005 – 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2006, č. j. 31 Ca 7/2005 – 25,
se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem dne 22. 8. 2006, č. j. 31 Ca 7/2005 – 25 zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 9. 5. 2001, č. j. FŘ 110/4266/00-0107, kterým bylo zamítnuto odvolání Ing. J. S. (dále jen „účastník“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Znojmě (dále jen „finanční úřad“) ze dne 10. 12. 1999, č. j. 112290/99/346911/6259, kterým byla účastníkovi dodatečně vyměřena daňová ztráta z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši - 78 731 784 Kč. Zároveň krajský soud zrušil i předmětný dodatečný platební výměr. V odůvodnění krajský soud uvedl, že výrok prvostupňového rozhodnutí trpí vadami majícími za následek jeho nepřezkoumatelnost. Výrok rozhodnutí správce daně ukládající povinnosti daňovému subjektu musí být po obsahové stránce jasný, srozumitelný, přesný a určitý, aby mohl být závazný a vykonatelný. Právě z důvodu srozumitelnosti a přezkoumatelnosti je nutno požadovat, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo o povinnostech daňového subjektu rozhodnuto. Pojem „právní předpisy“, který zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v ust. § 32 používá, nelze interpretovat tak, že postačí jen označení obecně závazného právního předpisu, ale smyslem tohoto ustanovení je, aby z rozhodnutí zcela jasně vyplývalo, ke

kterému konkrétnímu ustanovení zákona se ukládána povinnost váže, což vždy vyžaduje nejen uvedení v řízení aplikované normy, ale též jejího konkrétního ustanovení. Požadavek na přesné uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu proto vyžaduje nejen uvedení konkrétního paragrafu, ale i případně odstavce a písmene příslušné právní normy, a to ve spojení s odkazem na příslušné ustanovení právní normy, podle níž rozhodoval procesně. Tento požadavek je zvýrazňován skutečností, že prvostupňové rozhodnutí nemusí obsahovat odůvodnění, proto již samotný výrok rozhodnutí musí být vyčerpávající, aby byl přesvědčivý, a zejména přezkoumatelný. S ohledem na tyto skutečnosti a souvislosti lze učinit závěr o nepřezkoumatelnosti, a tudíž nezákonnosti samotného prvostupňového rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, o která ustanovení příslušného hmotněprávního předpisu bylo rozhodnuto o daňových povinnostech účastníka. Tento závěr se shoduje s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu, který opakovaně vyslovil závěr, podle kterého absence uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu není nedostatkem základní náležitosti daňového rozhodnutí s důsledky nicotnosti aktu, nicméně je považována za vadu rozhodnutí. Při respektování tohoto právního názoru má krajský soud za to, že údaj o aplikaci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu měl být v projednávané věci součástí výroku platebního výměru, byť se nejedná o náležitost obligatorní. Z důvodu právní jistoty a srozumitelnosti rozhodnutí pro jeho adresáta má krajský soud za to, že v tomto případě lze oprávněně trvat na uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu, a to již ve výroku platebního výměru, neboť pouze takový výrok lze považovat za konkrétní, jednoznačný a srozumitelný, což se však v dané věci nestalo. V intencích právního názoru zastávaného Nejvyšším správním soudem nelze s touto vadou spojovat nicotnost rozhodnutí, a proto krajskému soudu nezbyvá než konstatovat, že prvostupňové rozhodnutí je sice aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2004, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95, ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 136/2004 - 59, ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 29/2005 - 82 a ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 a na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97 a ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Krajský soud dále uvedl, že i když žádná ze žalobních námitek nesměřovala explicitně proti základním náležitostem rozhodnutí, je z obsahu žaloby i námitek podaných v odvolacím řízení patrné, že účastníkovi nebylo zřejmé, z jakých důvodů bylo prvostupňové rozhodnutí vydáno. Podle krajského soudu je třeba rozhodnutí stěžovatele v části, kde se dovolává ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, považovat za nepřezkoumatelné. Byl-li v dané věci podle stěžovatele navozen právní stav výhradně pro účely daňového zvýhodnění, pak je na něm, aby vyhodnotil, co mělo být uzavřením jednotlivých smluv skutečně sledováno, simulováno nebo předstíráno, jaký měl být skutečný úmysl účastníků právních vztahů, co je ve skutečnosti obsahem předmětných právních úkonů, pokud se skutečný obsah takových úkonů měl zastříti stavem formálně právním. Z dostupné a dosud platné judikatury vyplývá, že zásadu formulovanou v ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nelze použít v případě, kdy smyslem a účelem právního úkonu je sice snížení daňové povinnosti, ale tento právní úkon není simulací jiného právního úkonu. Z napadeného rozhodnutí však smysl aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není zřejmý. Rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné také ve vztahu k námitce opakované daňové kontroly. Krajský soud v této souvislosti shrnul, co je účelem daňové kontroly, jaké jsou podmínky pro její případné opakování a dospěl k závěru, že v dané věci nelze zjistit ani jednu z těchto podmínek (dodatečnou existenci nových skutečností a souvislostí provedené daňové kontroly s těmito skutečnostmi a zda byl účastník seznámen s cílem a předmětem opakované daňové kontroly). V tomto ohledu je proto rozhodnutí stěžovatele rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Dalšími žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, neboť by to nemělo žádného praktického významu. Z podstaty nepřezkoumatelného rozhodnutí totiž plyne, že usuzovat na důvodnost či

nedůvodnost žalobních bodů lze jen ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a není zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které rozporoval krajským soudem tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního úřadu. V této souvislosti odkázal na konstantní judikaturu Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 uvedl toliko to, že výrok daňového rozhodnutí musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, ne však, že je třeba uvedení konkrétních ustanovení těchto předpisů. Ústavní soud i nad rámec nálezu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97 výslovně konstatoval, že výraz „právní předpis“ v zákonném textu znamená především formu práva a nelze ho považovat z synonymní s pojmem „ustanovení“. Stěžovatel dále poukázal i na usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, ze kterého obiter dictum vyplývá, že základní náležitostí rozhodnutí podle ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není vedle odkazu na hmotné a procesní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení a také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2004, č. j. 3 Afs 18/2004 - 63. Stěžovatel také uvedl, že s ohledem na skutkovou podobnost a až shodnost nyní posuzovaného případu s případy posuzovanými Ústavním a Nejvyšším správním soudem v citovaných věcech, považuje napadený rozsudek krajského soudu za nezákonný, neboť spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Ani krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95 o správnosti jeho právních závěrů nesvědčí, naopak zdůrazňuje nesprávnost posouzení právní otázky. K závěru krajského soudu ohledně aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel uvedl, že považuje napadený rozsudek v této pasáži za zcela nepřezkoumatelný a nesrozumitelný, má pochyby o dostatku důvodů rozhodnutí a je přesvědčen, že i v této části je napadený rozsudek nezákonný. Stěžovatel se nemůže ztotožnit s názorem krajského soudu, že jen na základě právního výkladu a za jím vyslovených podmínek lze přistoupit k aplikaci ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a pro úplnost uvedl, že finanční orgány nezpochybnily platnost uzavřených smluv. Stěžovatel pouze přezkoumal správnost posouzení provedeného finančním úřadem podle citovaného ustanovení, a to jen pro účely daňového řízení. Uvedené úkony nekvalifikoval pro účely soukromoprávní úpravy. Stěžovatel nijak neomezuje, a ani nemůže omezovat, soukromoprávní smluvní volnost účastníka nabývat či zcizovat majetek jakýmkoliv právním úkonem, byť i právně imperfektním, který však alespoň vyvolá zamýšlené právní účinky. Musí však odmítnout podobnou formu volnosti účastníka ve výběru účinků soukromoprávních aktů ve sféře veřejnoprávní. Napadený rozsudek je v této části nepřezkoumatelný, neboť z něj není seznatelné, z jakých skutečností krajský soud vycházel a ve výsledku jej lze považovat v této části za nesrozumitelný. Stěžovatel z něj nedokáže ani dovodit, zda bylo vůbec rozhodováno v mezích žalobních bodů a nebyla-li porušena zásada obsažená v ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatel rovněž namítal, že z předloženého správního spisu vyplývá, že v dané věci nebyla prováděna opakovaná daňová kontrola, ale pouze jedna daňová kontrola na daň z příjmu fyzických osob za rok 1996 zahájená dne 27. 11. 1997. Krajský soud zřejmě z tvrzení účastníka, že pracovníky finančního úřadu bylo opakovaně prováděno místní šetření a fyzická kontrola zboží v místě jeho uskladnění, chybně dovodil, že finanční úřad opakoval již jednou uzavřenou daňovou kontrolu, což se však nestalo. V dané věci byla provedena jedna daňová kontrola a jedno vytykácí řízení, které však nelze s daňovou kontrolou zaměňovat. Krajský soud v této části napadeného rozsudku evidentně omylem považoval předchozí výzvu finančního úřadu a jím provedené místní šetření při vytykáacím řízení za již provedenou daňovou kontrolu. S ohledem na výše

uvedené stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně vyhodnotil absenci uvedení konkrétních ustanovení hmotněprávních předpisů ve výroku dodatečného platebního výměru jako důvod nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí.

Krajský soud v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž Ústavní soud uvedl, že „stěžovateli je třeba přisvědčit i pokud jde o námitku, že dodatečný platební výměr je neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí (§ 32 odst. 1 daňového řádu), zejména pro neuvedení ustanovení hmotněprávního předpisu, které (resp. která) správce daně aplikoval, jakož i ustanovení procesního předpisu, dle něhož postupoval. Ústavní soud odkazuje na svůj nález ze dne 15. 12. 1999, ve věci sp. zn. II. ÚS 31/99, dle něhož ve výroku daňového rozhodnutí musí být uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla zjevně míní označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy, podle nichž bylo v daném případě rozhodováno. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho (zřejmě dle jeho mínění nejdůležitějšího) právního předpisu na daňovém výměru. Dodatečný platební výměr ze dne 28. 3. 2000 sice odkaz na procesní i hmotněprávní předpis obsahoval, nicméně, dle přesvědčení Ústavního soudu, neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu založilo nejasnost v postupu správce daně“. K argumentaci krajského soudu citovaným nálezem je však nutno uvést, že právní názor v něm vyslovený je jednak ojedinělý, jdoucí nad rámec předchozích rozhodnutí Ústavního soudu, např. ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, ze dne 17. 1. 2002, sp. zn. III. ÚS 702/01 a ze dne 5. 3. 2002, sp. zn. II. ÚS 702/01, a jednak byl výslovně popřen i další judikaturou, např. usnesením ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, v němž Ústavní soud uvedl, že „základní náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, není vedle odkazu na hmotné a procesní předpisy i citace jejich jednotlivých ustanovení. Dovožovat z absence citace konkrétního paragrafu, odstavce či dokonce písmena právního předpisu nicotnost, tj. neexistenci rozhodnutí, by bylo přepjatým formalismem, který Ústavní soud ve své judikatuře zásadně odmítá“.

Názor krajského soudu nemá oporu ani v jím citované judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 11. 5. 2004, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95 se jednak Nejvyšší správní soud vyjadřoval k právnímu názoru krajského soudu o nicotnosti daňových rozhodnutí, tj. k otázce, která již není řešena v napadeném rozsudku, a jednak v něm výslovně uvedl, že „zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno“. Obsahově shodný je i právní názor vyjádřený v rozsudcích ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 136/2004 - 59 a ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 29/2005 - 82. Krajský soud také odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96. V tomto rozsudku je zejména řešena otázka rozlišení pojmů „nicotnost“ a „neplatnost“ správního aktu a Nejvyšší správní soud se v něm dále zabýval námitkou neplatnosti platebního výměru, neboť jeho výrok neobsahoval odkaz na hmotněprávní předpis,

podle kterého bylo rozhodováno, a číslo účtu příslušné banky. Otázka absence konkrétních ustanovení hmotněprávního předpisu v tomto rozsudku vůbec řešena nebyla, a odkaz na něj je proto nepřipadný.

Protože jak konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu zastává názor, že výrok platebního výměru, ev. dodatečného platebního výměru, musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak i procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, ne však uvedení konkrétních ustanovení těchto předpisů, což je zcela v souladu s dikcí ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, nemůže být dodatečný platební výměr z důvodu neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v jejich výroku nezákonný pro nepřezkoumatelnost. Ke shodnému závěru již Nejvyšší správní soud dospěl např. v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41 a nejnověji také v rozsudku ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 120/2006 - 48. Krajský soud tedy posoudil tuto otázku, která byla jediným důvodem pro zrušení dodatečného platebního výměru, v rozporu se zákonem, a proto je tato stížní námitka důvodná.

Nehledě na to, že krajský soud posoudil otázku přezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru nesprávně, nelze bez povšimnutí ponechat ani skutečnost, že v žádném ze žalobních bodů nebylo namítáno nic ve vztahu k základním náležitostem dodatečného platebního výměru. Ostatně krajský soud to i výslovně uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku na str. 4, kde uvedl, že „Jakkoli žádná ze žalobních námitek explicitně nesměruje proti základním náležitostem rozhodnutí...“. Takový postup je podle názoru Nejvyššího správního soudu porušením dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s., kterou je řízení ve správním soudnictví ovládáno. V daném případě postup krajského soudu neospravedlňuje ani jeho tvrzení, či spíše domněnka, že účastníkovi „nebylo zřejmé, z jakých důvodů bylo vůbec prvostupňové rozhodnutí vydáno...“. V souladu se zásadou odpovědnosti účastníka řízení za ochranu jeho práv („vigilantibus iura scripta sunt“ - necht' si každý střeží svá práva) lze konstatovat, že pokud účastník v žalobě ohledně základních náležitostí dodatečného platebního výměru nic nenamítal, krajský soud se touto otázkou vůbec neměl zabývat.

Stěžovatel dále zcela důvodně namítal, že krajský soud při svém rozhodování zaměnil v rozporu se správním spisem daňovou kontrolu a vytýkácí řízení provedené finančním úřadem, kdy dříve provedené vytýkácí řízení považuje za daňovou kontrolu a skutečnou daňovou kontrolu považuje za kontrolu opakovanou.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku poměrně obsáhle shrnul, co je účelem daňové kontroly, uvedl jaké podmínky je třeba splnit, aby mohla být daňová kontrola opakována a dospěl k závěru, že v dané věci tyto podmínky splněny nebyly. Nezabýval se však klíčovou otázkou, zda v daném případě vůbec k opakování daňové kontroly došlo.

Přitom ze správního spisu vyplynulo, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 byla u účastníka prováděna pouze ve dnech 27. 11. 1997 až 17. 11. 1999 s přerušením (viz. Zpráva o výsledku daňové kontroly ze dne 10. 12. 1999, č. j. 109155/99/346930/4238). Správní spis obsahuje rovněž listiny prokazující, že i před datem zahájení této kontroly byly finančním úřadem provedeny některé úkony zabývající se předmětnými obchodními transakcemi (viz. např. protokol o ústním jednání ze dne 12. 5. 1997, č. j. 46213/97/346930/4238 – fyzická kontrola stavu zásob, protokol o ústním jednání ze dne 19. 5. 1997, č. j. 47619/97/346930/4238 – fyzická kontrola stavu

zásob, objasnění prodeje počítačových komponentů). Z těchto, a ani z jiných, listin však nevyplývá, že by u účastníka před datem 27. 11. 1997 byla již provedena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. Nejvyšší správní soud má proto za prokázané, že v posuzované věci byla finančním úřadem provedena pouze jedna daňová kontrola, které předcházelo vytýkácí řízení ve smyslu ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Z napadeného rozsudku není vůbec zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že v posuzovaném případě finanční úřad provedl opakovanou daňovou kontrolu, přičemž tento závěr nemá ani oporu ve správním spise. Krajský soud tak při posouzení této otázky postupoval v rozporu se zákonem.

Podobně jako u předchozího stížního bodu týkajícího se absence konkrétního ustanovení právního předpisu v dodatečném platebním výměru považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že opakování daňové kontroly nebylo v žalobě namítáno. V ní totiž účastník (str. 3 žaloby) jen uvedl, že „finanční úřad již dříve se zabýval zkoumáním tohoto obchodního případu, opakovaně bylo prováděno místní šetření pracovníky finančního úřadu, opakovaně byla prováděna fyzická kontrola zboží v místě jeho uskladnění a také kontrola související s tímto obchodním případem. Závěry finančního úřadu uvedené ve zprávě o daňové kontrole jsou v rozporu se závěry téhož finančního úřadu, které byly učiněny v předchozích letech...“. Podle Nejvyššího správního soudu z citované argumentace v žádném případě nevyplývá, že by účastník namítal nezákonné provedení opakované daňové kontroly a rovněž ve vztahu k této otázce tedy krajský soud porušil dispoziční zásadu.

Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud nesprávně posoudil možnost aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků na daný skutkový formálně právní stav.

Ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že při uplatňování daňových zákonů se v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Problematikou citovaného ustanovení, resp. simulovaných právních úkonů, se již v minulosti Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudcích ze dne 20. 5. 2005, č. j. 5 Afs 29/2003 - 85, ze dne 14. 12. 2006, č. j. 7 Afs 143/2005 - 67, ze dne 22. 7. 2005, č. j. 7 Afs 109/2004 - 54 či ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122. Otázku aplikace ust. § 2 odst. 7 za situace, kdy strany uzavřeli právní úkon, ač nechtěli uzavřít žádný, která je také podstatou nyní posuzovaného stížního bodu, pak Nejvyšší správní soud řešil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, v němž mimo jiné uvedl, že „Správce daně tedy musí zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon (a tímto úkonem založený právní vztah) simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít - tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem - přichází do úvahy aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak proto nemůže zcela logicky dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Obdobně již přitom Nejvyšší správní soud judikoval také ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48 (č. 869/2006 Sb. NSS), v němž mimo jiné konstatoval, že „o zastřený právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7

zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil“.

Závěry krajského soudu jsou v souladu se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v citovaném rozhodnutí, a proto krajský soud při hodnocení aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finančními orgány nepochybil.

V této souvislosti stěžovatelem uplatněná námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná. Podle názoru Nejvyššího správního soudu totiž krajský soud srozumitelně objasnil svůj právní názor a závěr, ke kterému dospěl, také dostatečně odůvodnil, přičemž toto odůvodnění není logicky rozporné. Nejvyšší správní soud nesdílí ani pochybnosti stěžovatele o tom, zda vůbec bylo krajským soudem v otázce aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků rozhodováno v mezích žalobních bodů. Účastník totiž v žalobě pochybení při aplikaci citovaného ustanovení opakovaně namítal (viz. str. 4 a str. 7 žaloby) a v této souvislosti nelze krajskému soudu vytknout překročení rámce vymezeného žalobou.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 18. října 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu