



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. V. C.**, zastoupeného JUDr. Lenkou Michálkovou, advokátkou se sídlem Rubešova 10, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2005, čj. 8010/05-110Ga, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 6. 2007, čj. 57 Ca 76/2005 - 54,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Finanční úřad v Horažďovicích (správce daně) dodatečně vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 11. 2004, čj. 21748/04/134970/1424, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 786 421 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 8. 2005, čj. 8010/05-110Ga, změnil k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 557 269 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 12. 6. 2007, čj. 57 Ca 76/2005 - 54, zamítl. Podle krajského soudu bylo mezi účastníky sporné posouzení otázky, zda žalobce nabyt v rozsudku specifikované nemovitosti na základě darovací nebo kupní smlouvy, posouzení této otázky

je pak relevantní ve vztahu k § 3 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů“), podle nějž nejsou předmětem daně z příjmů fyzických osob mj. příjmy získané darováním nemovitosti, s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností. Krajský soud při posouzení této otázky vyšel z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. 29 Odo 1149/2003 (www.nsoud.cz), v němž tento soud vyložil § 133 odst. 2 občanského zákoníku [*pozn. NSS: krajský soud uvádí zjevnou písařskou chybou § 113 odst. 2 občanského zákoníku*]. Konstatoval, že při vzniku vlastnického práva k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí na základě smlouvy je třeba rozlišovat právní důvod nabytí vlastnického práva (*titulus adquirendi*) a právní způsob jeho nabytí (*modus adquirendi*). Smlouva, kterou se převádí nemovitost, jež je předmětem evidence v katastru nemovitostí, nemá účinek převodní, ale pouze účinek obligační. Vlastníkem se stane teprve ten, v jehož prospěch je vloženo vlastnické právo do katastru nemovitostí, a to podle smlouvy, na základě které došlo ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. V daném případě žalobce nabytí vlastnické právo na základě platné darovací smlouvy, která obsahuje písemný závazek dárce přenechat bezplatně předmětné nemovitosti žalobci, a závazek žalobce jako obdarovaného tento dar přijmout. Krajský soud uzavřel, že z těchto skutečností vyplývá, že žalobce nabytí vlastnické právo od svého otce (dárce) na základě smlouvy darovací, nikoliv kupní, za kterou žalobce považoval darovací smlouvu ze dne 6. 12. 2002 ve spojení s dohodou, datovanou téhož dne, v níž se shodné smluvní strany dohodly na vyplacení částky 1 668 480 Kč.

Krajský soud dále neshledal porušení procesních práv žalobce způsobem, který by mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalobce měl dostatek prostoru, aby se k hodnocení důkazů správcem daně vyjádřil, což také učinil, a proto nemohl být zkrácen na svých procesních právech. S výsledky kontrolního zjištění byl žalobce správcem daně seznámen dne 10. 3. 2004 a následně pak dne 5. 4. 2004 při projednání zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně hodnotil předloženou dohodu ze dne 6. 12. 2002 jako nevěrohodnou. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil. Přihlédl k tomu, že tato dohoda byla předložena žalobcem teprve dne 22. 3. 2004, tj. poté kdy byl žalobce dne 10. 3. 2004 předběžně seznámen s výsledky daňové kontroly. Z předmětné dohody nijak nevyplývá, že by měnila smlouvu darovací nebo že by se její strany zavazovaly k převodu předmětných nemovitostí. Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že žalobce podal přiznání k dani darovací dne 26. 2. 2003, po zaplacení tvrzené první splátky za převod nemovitosti, a to tak, že si otec, který měl dispoziční právo k účtu žalobce, vybral z tohoto účtu dne 25. 2. 2003 částku ve výši 100 000 Kč a dne 2. 4. 2003 částku 30 000 Kč. Dárce (otec žalobce) teprve dne 14. 5. 2004 podal přiznání k dani z převodu nemovitostí.

Krajský soud zdůraznil, že žádný z důkazních prostředků provedených po projednání zprávy o daňové kontrole nebyl způsobilý ovlivnit zákonnost závěru správce daně. Žalobce nenavrhoval důkazy, kterými by prokázal, že k převodu vlastnictví došlo na základě jiné než darovací smlouvy ze dne 6. 12. 2002. Krajský soud dále poukázal na to, že žalobce pomíjí § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle nějž je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl

správcem daně vyzván. Z obecných námitek žalobce nelze dovodit, že by se správce daně nebo žalovaný dopustili takových pochybení, která by mohla ovlivnit zákonnost jejich rozhodnutí, proto v dané věci nedošlo k porušení článku 38 Listiny základních práv a svobod.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, podle nichž probíhalo vyměřovací řízení bez vědomí žalobce a tedy v rozporu se zákonem. K vyměření daně za zdaňovací období roku 2002 došlo podle § 46 odst. 5 daňového řádu ke dni 30. 6. 2003. Správce daně zahájil dne 10. 11. 2003 u žalobce daňovou kontrolu, o jejímž zahájení a výsledku byl žalobce informován. Správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou podle § 46 odst. 7 daňového řádu. Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, že platební výměr byl vystaven před ukončením daňové kontroly. Dodatečný platební výměr byl vystaven dne 8. 11. 2004, tj. po projednání zprávy o daňové kontrole, ke kterému došlo již 5. 4. 2004, a zároveň po provedení žalobcem dodatečně navržených důkazů.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, opírající se o stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku převodu předmětných nemovitostí, neboť nepřihlédl k § 2 odst. 7 daňového řádu a o věci rozhodl s poukazem na rozsudek Nejvyššího soudu, který vůbec neřeší otázku povahy právního úkonu, na jehož základě došlo ke spornému převodu nemovitostí. Stěžovatel uzavřel dne 6. 12. 2002 se svým otcem současně dvě smlouvy – smlouvu darovací a dohodu o uhrazení kupní ceny. Předmětem darovací smlouvy byl převod nemovitostí v J. z otce stěžovatele na stěžovatele, zatímco „dohoda řešila zaplacení těchto nemovitostí“. Vlastnické právo k předmětným nemovitostem stěžovatel nabyt na základě darovací smlouvy, ale ve skutečnosti se jednalo o smlouvu úplatnou, tedy smlouvu kupní. Darovací smlouva byla sepsána, protože původně, v období před uzavřením smlouvy, otec zamýšlel na stěžovatele převést vlastnické právo bezúplatně, později však svůj úmysl s ohledem na nemocného bratra stěžovatele změnil a rozhodl se převést vlastnické právo k předmětným nemovitostem na stěžovatele za úplatu. Aby se účastníci smlouvy vyhnuli povinnosti nechat si zpracovat kupní smlouvu, využili text již hotové darovací smlouvy s tím, že společně s darovací smlouvou uzavřeli dohodu stanovující cenu nemovitosti částkou 1 668 480 Kč a dohodli způsob uhrazení ceny za převod nemovitosti. Okamžikem uzavření této smlouvy existovala vůle obou stran o úplatném převodu na nabyvatele, o čemž svědčí i fakt, že kupní cenu stěžovatel hradí svému otci přesně podle sjednaného splátkového kalendáře. Pravdivost tohoto tvrzení potvrdili podle stěžovatele i svědci vyslechnutí v daňovém řízení.

Krajský soud se při posouzení právního úkonu, na jehož základě došlo k převodu nemovitostí, spokojil se podle stěžovatele zjištěním, že vlastnické právo bylo do katastru nemovitostí vloženo na základě smlouvy označené jako darovací. Svůj závěr opřel o

rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2006, sp. zn. 29 Odo 1149/2003, s nímž se stěžovatel také ztotožňuje, nicméně „nerozumí tomu, jak předmětné rozhodnutí řeší otázku, zda nabytí nemovitosti bylo nabytím úplatným či bezúplatným“. Stěžovatel je přesvědčen, že smlouva, na základě které nabyl nemovitosti, je přes své označení jako smlouva darovací ve spojení s dohodou ze dne 6. 12. 2002 ve skutečnosti smlouvou o úplatném převodu nemovitostí. Podle stěžovatele měl krajský soud uplatnit § 2 odst. 7 daňového řádu, podle kterého se při uplatňování daňových zákonů 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. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 15 Ca 31/2001, SJS 125/2004 [pozn. NSS: *stěžovatel toto rozhodnutí označil nesprávně jako rozsudek Nejvyššího správního soudu; jedná se však o rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 11. 2003*] a namítl, že v souladu s tímto rozhodnutím měl být předmětný převod vlastnického práva k nemovitosti posouzen jako úplatný převod, nikoliv jako darování.

Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud v návaznosti na svůj nesprávný právní názor na otázku povahy převodu vlastnického práva nezabýval skutečným stavem věci, nebral v úvahu úplatnost převodu a neprováděl důkazy, které tuto úplatnost prokazovaly. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že krajský soud neprovedl důkaz peněžními deníky za roky 2002 a 2003 a důkaz výpisy z běžného účtu za roky 2004, 2005, 2006, které úplatnost převodu dokazují.

Podle stěžovatele se krajský soud dopustil vad řízení i tím, že nesprávně posoudil žalobní námitky týkající se procesních pochybení správce daně a žalovaného. Stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti zopakoval své odvolací a žalobní námitky, na základě kterých mělo být rozhodnutí žalovaného, popř. i rozhodnutí správce daně zrušeno. Odkázal přitom na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 1. 2006 čj. 59 Ca 14/2004 - 29 (č. 838/2006 Sb. NSS), v němž se tento soud vyjádřil k otázce projednání zprávy o daňové kontrole, a namítl, že s ním správce daně po provedení dokazování zprávu o daňové kontrole neprojednal, čímž porušil jeho ústavně zaručené právo zakotvené v článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel rovněž namítl, že podle § 46 odst. 1 daňového řádu správce daně stanoví základ daně a její výši podle vyměřovacího řízení, které probíhá odděleně od daňové kontroly, přičemž pro vyměření daně ve vyměřovacím řízení použije správce daně výsledky daňové kontroly. Se stěžovatelem však nebyla kompletní zpráva o daňové kontrole projednána a o zahájení vyměřovacího řízení nebyl vůbec informován. Stěžovatel je proto přesvědčen, že žádné vyměřovací řízení neproběhlo, napadený platební výměr byl vydán mimo vyměřovací řízení, a proto nezákonně. Těmito námitkami se krajský soud nezabýval jenom proto, že nesprávně posoudil právní otázku úplatnosti, resp. bezúplatnosti převodu a rovnou všechny námitky ohledně procesních pochybení správce daně zhodnotil jako námitky nezpůsobivé ovlivnit důvodnost dodatečného stanovení daně.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.2

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Z hlediska posouzení věci je podstatné zodpovězení otázky, zda stěžovatel nabyl předmětné nemovitosti bezúplatně na základě darovací smlouvy, nebo zda se jednalo o úplatný převod.

Ze spisů vyplývá, že stěžovatel uzavřel dne 6. 12. 2002 se svým otcem, Ing. V. Ch., darovací smlouvu, která v článku II. obsahovala závazek převést na stěžovatele předmětné nemovitosti a v článku III. obsahovala prohlášení stěžovatele o přistoupení k této smlouvě. Smlouva je v záhlaví označena jako smlouva darovací a neobsahuje žádný závazek ani odkaz na další ujednání, který by smluvní strany zavazoval k jakémukoliv plnění, kromě zmíněného převodu vlastnického práva k nemovitostem. Účastníci smlouvy v článku VIII. učinili společné prohlášení, že smlouva byla uzavřena podle jejich pravé a svobodné vůle, určitě a vážně. Stěžovatelem doložená dohoda ze dne 6. 12. 2002, na kterou stěžovatel odkazuje, obsahuje specifikaci nemovitostí, které byly *(aniž by bylo ve smlouvě konkrétně uvedeno kdy či jak)* převedeny a prohlášení stěžovatele, že souhlasí s vyplacením částky 1 668 480 Kč za převedené nemovitosti.

Namítá-li stěžovatel nesprávné posouzení těchto smluv krajským soudem, Nejvyšší správní soud jeho námitkám nepřisvědčil.

Darovací smlouvou dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje něco bezplatně přenechat obdarovanému a obdarovaný tento dar nebo slib daru přijímá. Jedním z pojmových znaků darovací smlouvy je bezúplatnost, která je splněna tehdy, jestliže obdarovaný nemá právní povinnost poskytnout za dar protihodnotu. Právní režim převodu nemovitostí a jeho nejčastější typizované kontrakty – kupní smlouva nebo smlouva darovací, jsou vymezeny v § 588 a násl. a v § 628 a násl. občanského zákoníku. Občanský zákoník umožňuje subjektům závazkových vztahů dosáhnout, přes existenci určitého smluvního typu, obdobných právních důsledků např. uzavřením inominátního kontraktu za předpokladu, že smluvní strany dostatečně přesným způsobem vymezí předmět takové smlouvy (§ 51 občanského zákoníku). Je plně v dispozici subjektů občanskoprávních vztahů, jakou variantu smluvního vztahu zvolí. V nyní posuzovaném případě však k uzavření inominátní smlouvy nedošlo. Dovolává-li se stěžovatel účinků úplatného převodu vlastnického práva k předmětným nemovitostem kombinací darovací smlouvy a dohody ze dne 6. 12. 2002, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto vůli smluvních stran nelze ze smluv dovodit. Z darovací smlouvy, na jejímž základě bylo zapsáno vlastnické právo stěžovatele k předmětným nemovitostem do katastru nemovitostí (vklad práva zapsán dne 13. 1. 2003, s právními účinky ke dni 9. 12. 2003), nelze seznat žádnou souvislost s dohodou ze dne 6. 12. 2002, resp. vůli smluvních stran změnit závazek založený darovací smlouvou.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s úvahou, že předmětné smlouvy měly být posouzeny ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se při uplatňování daňových zákonů 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. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 - 89 (www.nssoud.cz), z něhož vyplývá, že o zakrývání ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující. Povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon.

Za takto nahlíženého vnímání dissimulace nemohly finanční orgány ani krajský soud hodnotit projevy vůle smluvních stran v obou smlouvách na základě rozhodných skutkových okolností jinak, než že se jedná o bezúplatný převod nemovitostí, který se smluvní strany snažily až následně dohodou ze dne 6. 12. 2002 účelově zakrýt. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2005, čj. 1 Afs 125/2004 - 58, www.nssoud.cz), že má platit to, co účastníci chtěli a zastírali, nikoliv to, co nechťeli a předstírali. Na předmětnou věc je aplikovatelný rovněž § 2 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je správce daně oprávněn posoudit důkazy podle své úvahy. Právní úkon pak může být z daňového hlediska posuzován podle svého obsahu, nikoliv podle své formy. Stěžovatel uzavřel se svým otcem dne 6. 12. 2002 platnou darovací smlouvu, na základě které učinil další právní kroky směřující k bezúplatnému převodu nemovitostí, včetně přiznání k dani darovací. Obsahem závazku stěžovatele, vyplývajícího z darovací smlouvy, bylo bezúplatné přijetí předmětných nemovitostí. Skutečnost, že smluvní strany uzavřely následně další dohody, nemá pro posouzení platnosti předmětné darovací smlouvy význam, neboť z dohody ze dne 6. 12. 2002 nevyplývají žádná ujednání, která by byla způsobilá následně ovlivnit darovací smlouvu.

Závěr krajského soudu o bezúplatném převodu nemovitostí podporují rovněž časové souvislosti posuzované věci. Stěžovatel podal dne 26. 2. 2003 přiznání k dani darovací, na základě kterého mu byla Finančním úřadem v Sušici vyměřena darovací daň ve výši 19 782 Kč. Dne 14. 6. 2004 stěžovatel podal žádost o obnovu řízení ve věci darovací daně s nárokem na osvobození daně z důvodu převodu kulturní památky. Z tohoto jednání stěžovatele lze dovodit, že až do roku 2004 bylo jeho vůlí považovat nemovitost za darovanou. Teprve dne 14. 5. 2004 (tj. po zahájení daňové kontroly dne 10. 11. 2003) podal dárce - otec stěžovatele Ing. V. Ch., přiznání k dani z převodu nemovitostí. Lze tedy uzavřít, že na základě hodnocení těchto konkrétně uvedených skutkových okolností žalovaný i krajský soud správně usoudili, že převod předmětných nemovitostí byl proveden bezúplatně.

Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud v návaznosti na svůj nesprávný právní názor v otázce povahy převodu vlastnického práva nezabýval skutečným stavem věci, nebral v úvahu úplatnost převodu a neprováděl důkazy, které úplatnost prokazovaly. Stěžovatel se konkrétně dovolal neprovedení důkazů peněžními deníky za roky 2002 a 2003 [*pozn. NSS: zde se pravděpodobně jedná o chybu v psaní, důkaz peněžním deníkem za rok 2002 stěžovatel v žalobě nenavrhol*] a důkazů výpisy z běžného účtu za roky 2004, 2005, 2006. Z protokolu o ústním jednání Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 8. 2005 vyplývá, že důkaz peněžními deníky za roky 2003 a 2004 byl krajským soudem při tomto jednání proveden. Citovaná tvrzení stěžovatele o neprovedení důkazů peněžními deníky za roky 2003 a 2004 jsou tak v přímém rozporu s obsahem soudního spisu. Stěžovateli lze přisvědčit, že krajský soud neprovedl důkaz výpisy z běžného účtu za roky 2004, 2005, 2006. Krajský soud ovšem tento důkazní návrh neopomněl a o neprovedení důkazů rozhodl již při zmíněném ústním jednání.

Nejvyšší správní soud nepřítakal stěžovateli ani v námitce, že s ním správce daně po provedení dokazování neprojednal zprávu o daňové kontrole, čímž se dopustil porušení práva stěžovatele zakotveného v článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75 (www.nssoud.cz), v němž tento soud konstatoval, že právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkajícími se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Z přiložených spisů vyplývá, že stěžovatel byl s výsledky daňové kontroly seznámen nejprve dne 10. 3. 2004 a dále dne 5. 4. 2004, kdy s ním, resp. s jeho zmocněncem, byla projednána zpráva o daňové kontrole. Poté stěžovatel podal dne 21. 4. 2004 své vyjádření a navrhl provedení svědeckých výpovědí. Tyto důkazy správce daně provedl dne 17. 5. 2004 a jejich zhodnocení a stanovisko k námitkám obsaženým ve vyjádření stěžovatele uvedl ve svém vyjádření ze dne 1. 11. 2004, čj. 21249/04/134930/0370. Nejvyšší správní soud neshledal v posuzované věci namítané porušení práv stěžovatele, proto posoudil stížní námitku jako nedůvodnou.

Neobstojí ani námitka, podle níž byl napadený dodatečný platební výměr vydán mimo vyměřovací řízení, a proto nezákonně. Podle stěžovatele vyměřovací řízení probíhá odděleně od daňové kontroly, a proto je přesvědčen, že žádné vyměřovací řízení v jeho věci neproběhlo.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná svou ustálenou judikaturu, dle níž daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž je podle svého systematického zařazení v daňovém řádu dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 daňového řádu zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, č. 437/2005 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Daňovou kontrolou správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a

představuje tedy důkazní řízení, které probíhá podle § 31 daňového řádu, jenž je obsahově součástí vyměřovacího řízení. Zpráva o daňové kontrole je jedním z několika možných důkazních prostředků ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je tak ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu úkonem, který je nutné považovat za zahájení vyměřovacího řízení ve věcech, kdy důsledkem daňové kontroly je vydání dodatečného platebního výměru (§ 46 odst. 1 a odst. 7 daňového řádu). V nyní posuzované věci byla daňová kontrola u stěžovatele zahájena dne 10. 11. 2003 a dodatečně stanovená daňová povinnost stěžovatele vycházela z jejích výsledků. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud uvedenou námitku správně posoudil jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu