

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Bohuslava Hnízдила, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Václava Novotného, JUDr. Marie Součkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce: **P. s. T., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Pavlíkem, advokátem se sídlem Bráfova 20, 674 01 Třebíč, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2004, č. j. 29 Ca 37/2002 - 38,

t a k t o :

- I. **O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) 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.**
- II. **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.**
- III. **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, činí tak však z důvodu obcházení zákona.**
- IV. **Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímú senátu.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (stěžovatel) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně. Krajský soud tímto rozsudkem zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 21. 12. 2001, č. j. 4185/2001/FŘ/120, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči, jenž žalobci platebním výměrem ze dne 10. 4. 2001, č. j. 46641/01/330911/6073, dodatečně za zdaňovací období roku 1996 vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 926 640 Kč.

V dané věci byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za shora uvedené zdaňovací období z toho důvodu, že daňové orgány posoudily transakci žalobce – ten vložil

do nově vzniklé společnosti P., k. s., pohledávky evidované ve svém účetnictví a tímto způsobem splatil svůj obchodní podíl, který pak následující den prodal společnosti D., s. r. o., za cenu ve výši 1% hodnoty těchto pohledávek a v jejímž důsledku vykázal účetní ztrátu, kterou byl snížen hospodářský výsledek za rok 1996 – podle § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), tak, že šlo o dopředu naplánovanou a účelovou transakci, provedenou se záměrem snížit daňovou povinnost, kdy formálním vložím pohledávek a následným prodejem došlo k zastřenému postoupení nedobytných a obtížně vymahatelných pohledávek a ve své podstatě k zastřenému odpisu těchto pohledávek do nákladů, ve snaze vyloučit postup podle § 24 odst. 2 písm. a) a § 25 odst. 1 písm. z) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“).

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Pochybení stěžovatele shledal krajský soud zejména v tom, že v rozhodnutí chybí uvedení výčtu důkazů a také jejich řádné hodnocení. K aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu v napadeném rozhodnutí mimo jiné konstatoval, že je povinností daňových orgánů uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný, skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem poukázat na úvahy, které je k takovému závěru vedly, a to včetně označení a zhodnocení všech důkazů, o které svá zjištění opírají. Jestliže v dané věci mělo skutečně dojít k platnému postoupení pohledávek, bylo třeba žalobci takové jednání prokázat; uvést a doložit tedy nejen osobu cedenta (postupitele), ale i cesionáře (postupníka), a zabývat se tím, zda mezi nimi skutečně došlo k postoupení pohledávky. Dále bylo též nezbytné konfrontovat příslušná skutková zjištění s platnou právní úpravou a zhodnotit, zda tvrzený právní úkon či úkony byly skutečně platné.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K závěrům krajského soudu o nepřezkoumatelnosti zrušeného rozhodnutí stěžovatel zejména konstatuje, že z obsahu příslušného správního spisu i z jeho rozhodnutí lze jednoznačně dovodit, že skutková zjištění správce daně i závěry stěžovatele jsou dostačující a odpovídající. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí jasně a podrobně vyjádřil, na základě jakých zjištění a podle kterých důkazů došlo v daném případě k dodatečnému stanovení daňové povinnosti; vyjma skutkových zjištění, důkazů a jejich hodnocení, jsou v rozhodnutí zrušeném krajským soudem vyjádřeny i úvahy stěžovatele, kterými byl při rozhodování o odvolání žalobce veden. Jak stěžovatel dále připomíná, v daňovém řízení je důkazní břemeno prioritně na daňovém subjektu a nikoliv na správci daně (s výjimkou skutečností vymezených v § 31 odst. 8 daňového řádu). Pokud tedy žalobce v průběhu daňové kontroly a ani v průběhu odvolacího řízení neprokázal ekonomickou důvodnost zahrnutí ztráty z předmětné transakce do daňových nákladů, nelze vytýkat správci daně ani stěžovateli, že tuto neprokázanou ztrátu vyloučili na základě shromážděných důkazů z daňově účinných výdajů (nákladů). Stěžovatel uzavírá, že ekonomické aspekty předmětné transakce zkoumal výhradně z pohledu zákonné odůvodněnosti jejího výsledného daňového dopadu. V této souvislosti je přitom podle stěžovatele zřejmé, že smyslem celé přezkoumávané transakce bylo evidentně zahrnout do daňových nákladů hodnotu určitých (*de facto* nedobytných) pohledávek, což zákon nikdy neumožňoval.

První senát Nejvyššího správního soudu, jemuž věc náleží k projednání a rozhodnutí, při předběžné poradě zjistil, že v obdobném případě zrušil čtvrtý senát tohoto soudu k podané kasační stížnosti svým rozhodnutím ze dne 30. 4. 2004, č. j. 4 Afs 18/2003 - 127 (nepublikováno), rozsudek Krajského soudu v Brně z důvodu nezákonnosti tohoto rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předchozím řízení a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně přitom v tomto zrušeném rozhodnutí vyslovil tytéž právní závěry o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů, které v podstatě shodným způsobem hodnotily obdobnou transakci v případě jiného žalobce. V odůvodnění svého shora označeného rozhodnutí se čtvrtý senát k aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu za obdobných skutkových okolností vyjádřil mimo jiné tak, že „*při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné ve věci je, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Postupem žalovaného ani správce daně I. stupně nebyla nikterak omezena ani dotčena práva žalobce, týkající se svobody podnikání ani smluvní volnosti. Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že zásada smluvní volnosti, která je bezesporu respektována v právních vztazích v rovině práva soukromého, nepřichází v úvahu v právu veřejném. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není tak rozhodné, jaký smluvní typ, který jako zdroj příjmů má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (zda bude např. uzavřena smlouva o postoupení pohledávky, prodeji pohledávky apod.), veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.“*

První senát se s takto vysloveným právním názorem na aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu neztotožnil. Podle názoru tohoto senátu totiž problematika zastřených (dissimulovaných) právních úkonů není specifickou otázkou daňového řízení (resp. finančního práva procesního) a není důvod na ni nahlížet jinak, než je pojednána právní teorií a prakticky aplikována zejména v oblasti občanského práva hmotného. Nejednotnost právního názoru na aplikaci a interpretaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu lze v této souvislosti přitom dovodit také např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2005, č. j. 5 Afs 123/2004 - 61 (www.nssoud.cz), kde zdejší soud mimo jiné vyslovil, že „*poskytl-li žalobce jednotlivým zdravotnickým zařízením laboratorní přístroje včetně servisu a materiálu, ale bez dodávky prací spočívajících v komplexním stanovení krevního obrazu a jiných vyšetření, nejednalo se o poskytnutí služby, ale toliko o pronájem laboratorního přístroje. Samotným poskytnutím přístroje bez dalšího aktivního přístupu lidského faktoru k žádnému provedení krevních a jiných analýz, tedy k deklarované službě, nedošlo ani dojít nemohlo (§ 16 odst. 4 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Nelze se přitom dovolávat smluvní svobody tam, kde zamýšlený právní úkon odporuje zákonu nebo jej obchází (§ 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“, ve srovnání s názorem vysloveným Krajským soudem v Ostravě v jeho rozhodnutí ze dne 8. 7. 1998, č. j. 22 Ca 319/97 - 36 (Soudní judikatura ve věcech správních č. 332/1998), kde uvedený soud zejména dovodil, že „*zásadu, formulovanou v ustanovení § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992, o správě daní a poplatků, podle které se správce daně řídí vždy skutečným obsahem právního úkonu nebo jiné právní*

skutečnosti, nelze použít v případě, kdy smyslem a účelem právního úkonu je sice snížení daňové povinnosti, ale tento právní úkon není simulací jiného právního úkonu.“

První senát však nebyl bez dalšího oprávněn zaujmout odlišný právní názor odchylovající se od dosavadní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu [byť zčásti vyjádřené pouze jako *obiter dictum*, přičemž svůj názor na spornou otázku již první senát naznačil například v rozhodnutích ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 4/2004 - 100 (www.nssoud.cz), a ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 125/2004 - 58 (www.nssoud.cz)], a proto svým usnesením ze dne 21. 4. 2005, č. j. 1 Afs 73/2004 - 83 (www.nssoud.cz), předložil věc (spornou právní otázku) v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. k projednání a rozhodnutí rozšířenému senátu tohoto soudu.

Rozšířený senát při posouzení sporné právní otázky vyšel v první řadě ze znění ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, ze kterého se podává, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se 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.

V rámci daňového řízení je tedy nepochybně povinností daňových orgánů při rozhodování o určité daňové povinnosti zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, slovy zákona „*skutečný obsah právního úkonu*“. Užití materiálního nahlížení na právní úkony v rámci daňového řízení rozhodně nepředstavuje sporný výkladový problém a ostatně jednoznačně vyplývá i z dřívější rozhodovací činnosti soudů ve správním soudnictví; Krajský soud v Ústí nad Labem v této souvislosti například ve svém rozhodnutí ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001 (č. 125/2004 Sb. NSS), mimo jiné konstatoval, že „*ze zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plyne, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, bez ohledu na to, je-li zastřen stavem formálně právním.*“ Sporným nicméně zůstává, za jakých okolností a jakým způsobem mohou daňové orgány citované ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu aplikovat.

Ještě než ovšem rozšířený senát mohl přistoupit k hodnocení aplikace a interpretace zákonem vymezeného „*skutečného obsahu právního úkonu*“ v projednávané věci, bylo třeba z obecnějšího hlediska uvážít (zejména s přihlédnutím k východiskům teorie práva) vůbec k samotnému konceptu zastřených (dissimulovaných) právních úkonů a současně o takových právních úkonech pojednat i konkrétněji ve světle základů občanského práva hmotného.

Dissimulované právní úkony je v první řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právních úkonů, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem pak v této souvislosti nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou 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. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti

nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná disimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.

V duchu předchozích východisek je pak nutné vykládat též ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, a to i v projednávané věci. Správce daně proto musí vždy vážit, o kterou ze shora v obecné rovině zmíněných situací se v konkrétním případě jedná a teprve na základě takového zjištění, tedy zda se jedná o situaci, kdy strany uzavřeli právní úkon, ač nechtěli uzavřít žádný, nebo zda strany předstíráním jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, rozhodne o aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost (srov. v této souvislosti také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 3/2004 - 63 (č. 632/2005 Sb. NSS).

Povinností daňových orgánů ovšem v takovém případě logicky musí být též zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu; tento postup je pro aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu zcela určující. V tomto ohledu je tak možno uzavřít, že nelze setrvat na právním názoru, vysloveném mimo jiné i ve shora citovaném rozhodnutí čtvrtého senátu, tedy že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu určitý právní úkon a jím založený právní vztah simulovat, jinak řečeno, dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Je třeba naopak trvat na tom, že zkoumání vůle daňového subjektu a projevu jeho vůle je pro posouzení možné aplikace ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu na zkoumaný právní úkon naprosto nezbytné.

Jak již soud shora konstatoval, je nepochybně povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav a aplikovat tedy za splnění určitých podmínek právě ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení daňového řádu daňové orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předstírat úvahy, které je k takovému závěru vedly. Seznatelnost úvah správního orgánu, které jej vedly k vydání určitého rozhodnutí, je přitom třeba považovat ze jednu ze základních náležitostí rozhodnutí správního orgánu (s přihlédnutím k zákonným výjimkám, kdy není třeba rozhodnutí správního orgánu odůvodňovat – srov. např. ustanovení § 68 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu). Jak přitom vyplývá z již konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, neseznatelnost úvah správního orgánu, které jej k vydání určitého rozhodnutí vedly, je důvodem pro zrušení takového rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. [srov. např. rozsudky ze dne 10. 7. 2003, č. j. 2 A 1079/2002-OL-20 (č. 163/2004 Sb. NSS), ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (č. 327/2004 Sb. NSS) případně rozsudek ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47 (č. 386/2004 Sb. NSS)]. Jestliže tak v projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že je v daném případě

třeba aplikovat ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost (jak správně připomíná v napadeném rozhodnutí krajský soud) jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel.

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 zastřené 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“.

V tomto duchu je pak třeba postupovat i v projednávané věci. Splacení obchodního podílu vložím pohledávek a následný prodej obchodního podílu nebyly právními úkony předstíranými, jimž by strany dávaly najevo něco, co ve skutečnosti nechtějí; úmyslem v dané věci skutečně bylo vložím pohledávek obchodní podíl splatit a následně jej prodat. Je tedy zřejmé, že nešlo o simulované právní úkony, ale o úkony odpovídající skutečné a vážné vůli účastníků, která se shodovala s jejich projevem a nebyl jimi zastírán jiný právní úkon (skutečnost) rozhodný pro stanovení daňové povinnosti. Nešlo tak o simulované právní úkony a správce daně proto měl takové úkony zkoumat zejména z hlediska jejich platnosti ve smyslu § 38 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, (o níž by pravomocně rozhodl soud), nebo si sám takovou otázku posoudit jako otázku předběžnou ve smyslu ustanovení § 28 daňového řádu. Správce daně tedy měl, jinak řečeno, před vynesemím svých právních závěrů učinit přesná (jak skutková tak i právní) zjištění a své závěry současně jednoznačně prokázat.

Je sice pravdou, že finanční právo procesní (respektive daňové řízení) z hlediska klasického dělení práva na soukromé a veřejné spadá do sféry práva veřejného. Jistě také není sporu o tom, že se pojetí (aplikace) některých právních institutů v rámci práva soukromého a veřejného se může v určitých ohledech odlišovat. Tato skutečnost nicméně nemůže a nesmí vést k tomu, aby správní orgány či soudy nahlížely například právě na některé otázky daňového řízení výhradně optikou veřejného práva, jeho norem, institutů a specifíků. V projednávané věci přitom správci daně nic nebránilo v tom, aby postupoval výše uvedeným způsobem a skutečně zkoumal právní úkon učiněný jeho účastníky i ve světle právních předpisů a institutů spadajících do práva soukromého.

Závěrem považuje rozšířený senát Nejvyššího správního soudu za vhodné poznamenat, že nastíněný postup při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu je přitom zcela v souladu s konceptem jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu, jak o něm ve své již ustálené judikatuře soud pojednává

[srov. v této souvislosti např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 č. 791/2006 Sb. NSS], v němž tento soud mimo jiné také konstatoval, že „*právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích*“, ale i Ústavní soud [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 25. 11. 2003 ve věci sp. zn. I. ÚS 558/01 (č. 136/2003 Sb. ÚS)], kde tento soud také mimo jiné uvedl, že „*právní řád, byť vnitřně diferencovaný, tvoří jednotu a jako s takovým je třeba s ním zacházet při aplikaci jednotlivých ustanovení a institutů...*“. Z pojetí jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu přitom vychází Ústavní soud i ve své novější judikatuře, kdy například v nálezu ze dne 6. 2. 2007, ve věci sp. zn. I. ÚS 531/05 (www.judikatura.cz), přímo v souvislosti s aplikací daňových předpisů zejména uvádí, že ač daňové předpisy zcela jistě náleží k právu veřejnému, „*nelze mít za to, že mezi právem veřejným a soukromým je nepřekonatelná mez a že předpisy práva veřejného jsou aplikovatelné zcela bez ohledu na právo soukromé... Odkazuje-li proto veřejné právo na pojem práva soukromého, je povinností příslušného orgánu, který je činný na poli práva veřejného, interpretovat i aplikovat tyto soukromoprávní pojmy.*“

Rozšířený senát tedy v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku spočívající v názoru na aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu a v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací prvnímu senátu Nejvyššího správního soudu, který ve věci sp. zn. 1 Afs 73/2004 rozhodne v souladu s právním názorem vysloveným v tomto usnesení.

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

V Brně dne 3. dubna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu